

El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"

SENTENCIA EN CASACIÓN

Año XXVII / N° 842

LUNES 14 DE AGOSTO DE 2023

1

CONTENIDO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA 1

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA

ÍNDICE

CASACIÓN N° 93-2022 LIMA	2
CASACIÓN N° 717-2022 LIMA	8
CASACIÓN N° 5469-2023 LIMA	12
CASACIÓN N° 4398-2022 LIMA	14
CASACIÓN N° 470-2022 LIMA	18
CASACIÓN N° 11760-2022 LIMA	22
CASACIÓN N° 31316-2022 LIMA	26
CASACIÓN N° 22319-2022 LIMA	33
CASACIÓN N° 18666-2022 LIMA	42
CASACIÓN N° 17200-2022 LIMA	50
CASACIÓN N° 31169-2022 LIMA	58
CASACIÓN N° 4305-2022 LIMA	66
CASACIÓN N° 215-2022 LIMA	73
CASACIÓN N° 01078-2022 LIMA	76
CASACIÓN N° 4489-2022 LIMA	80
CASACIÓN N° 11728-2022 LIMA	83
CASACIÓN N° 21455-2021 LIMA	91
CASACIÓN N° 2030-2022 LIMA	96
CASACIÓN N° 01618-2022 LIMA	99
CASACIÓN N° 13869-2022 LIMA	104
CASACIÓN N° 045-2022 LIMA	112
CASACIÓN N° 28122-2021 LIMA	117
CASACIÓN N° 32652-2022 LIMA	124
CASACIÓN N° 17905-2021 LIMA	128
CASACIÓN N° 31323 - 2022 LIMA	133
CASACIÓN N° 20700-2022 LIMA	138
CASACIÓN N° 13846 - 2022 LIMA	149
CASACIÓN N° 10229-2022 LIMA	156
CASACIÓN N° 98-2022 LIMA	161
CASACIÓN N° 26985-2021 LIMA	168
CASACIÓN N° 01083-2022 LIMA	174
CASACIÓN N° 14612-2022 LIMA	177

CASACIÓN N° 93-2022 LIMA

TEMA: Tratamiento de la amortización de gastos de desarrollo
SUMILLA: El artículo 75 de la Ley General de Minería no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad -a elección del contribuyente- de efectuar la deducción de los gastos de desarrollo y preparación íntegramente o amortizados en el ejercicio en que se incurran hasta un máximo de dos adicionales; por tanto, no resulta razonable asumir que de lo establecido en la Ley General de Minería y su reglamento, se pueda desprender que la amortización de los gastos de desarrollo y preparación deba ser, indefectiblemente, una amortización lineal; más aún, si se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38¹, que establece la amortización lineal pero de manera residual; por tanto debe entenderse que tal posibilidad de elegir el método de amortización es una expresión del principio de vinculación negativa que rige el comportamiento de los privados, en el presente caso, del contribuyente, toda vez que al no encontrar una prohibición expresa en la norma, sobre el método de amortización de los gastos de desarrollo, éste puede realizar dicha amortización utilizando cualquier otro método.

PALABRAS CLAVE: Gastos de desarrollo de explotación minera, amortización y deducciones para el pago del impuesto a la renta, Normas Internacionales de Contabilidad, NIC.

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA **VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Compañía Minera Chunga Sociedad Anónima Cerrada** ha interpuesto recurso de casación el quince de diciembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos veintiséis del expediente judicial electrónico - EJE²), contra la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno (foja quinientos nueve), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el treinta de junio de dos mil veintiuno (foja doscientos noventa y cuatro) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **ANTECEDENTES** Demanda Mediante escrito del veintiuno de mayo de dos mil diecinueve, (foja cincuenta y dos), y subsanada con escrito del cinco de junio de dos mil diecinueve (foja ciento uno) la recurrente **Compañía Minera Chunga Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** solicitando como petitorio lo siguiente: **Preensión principal:** Determinar si corresponde declarar la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. **Primera preensión accesoria a la preensión principal:** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión principal corresponde que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, en cuanto declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la compañía, contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. **Segunda preensión accesoria a la preensión principal** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión principal corresponde que se declare la nulidad de Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. **Tercera preensión accesoria a la preensión principal** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión principal corresponde que se reconozca su derecho a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley y a la Constitución. **Cuarta preensión accesoria a la preensión principal** Determinar si

como consecuencia de amparar la preensión principal corresponde que se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta, que devuelva, de ser el caso, todos los importes indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. **Preensión subordinada a la preensión principal** Determinar si como consecuencia de no amparar la preensión principal corresponde que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N° 012-002-0030392; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo previo; al principio de tipicidad y al principio de culpabilidad conforme a los fundamentos de la demanda. **Primera preensión accesoria a la preensión subordinada** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión subordinada corresponde que se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT en el extremo que confirma la Resolución de Multa N° 012-002-0030392; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo previo, al principio de tipicidad, al principio de culpabilidad, conforme a los fundamentos de la demanda. **Segunda preensión accesoria a la preensión subordinada** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión subordinada corresponde que se declare la nulidad de la Resolución de Multa número 012-002-0030392 emitida por la supuesta infracción al numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo previo; el principio de tipicidad; el principio de culpabilidad, conforme a los fundamentos de la demanda. **Tercera preensión accesoria a la preensión subordinada** Determinar si como consecuencia de amparar la preensión subordinada corresponde que se ordene a la autoridad tributaria, y/o a cualquier funcionario de ésta, que proceda de ser el caso con la devolución inmediata de los pagos que se hubieran realizado en virtud de la resolución de multa asociada al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; incluyendo los intereses calculados hasta la fecha de devolución efectiva. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia del treinta de junio de dos mil veintiuno, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró infundada la demanda en todos sus extremos por considerar que: **a)** La demandante afirma que resulta posible la deducción del gasto por amortización de gastos de desarrollo en el último año de los tres concedidos, por el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería dado que ambas normas no han establecido límites ni tasas máximas para su deducción; mientras que la administración tributaria señala que la deducción de los gastos de amortización de desarrollo establecido en el citado inciso, resultan ser de aplicación lineal por los tres años permitidos según lo establecido en el artículo 75 de la ley en mención. **b)** El artículo 75 de la Ley General de Minería establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales; asimismo, el tercer párrafo del citado artículo establece que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta e indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; finalmente, el mencionado artículo señala que la opción elegida por el contribuyente se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio. **c)** En ese sentido, dicho artículo ha dispuesto que para la deducción de los gastos de desarrollo y preparación de explotación de un yacimiento minero se han establecido dos sistemas de deducción que son: **i)** la amortización integral en el ejercicio incurrido, y; **ii)** la amortización hasta por tres ejercicios, siendo el primero el ejercicio en el que se incurre dicho gasto y los restantes en los dos ejercicios siguientes a estos. **d)** La administración tributaria reparó la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once y dos mil doce realizada por la demandante en el ejercicio dos mil trece, así como la provisión de los gastos de desarrollo incurridos en el mismo ejercicio, bajo el sustento de que la demandante – mediante carta de nueve de abril de dos mil quince – comunicó a la administración tributaria que optaba por el método de la amortización de dichos gastos hasta en un máximo de dos ejercicios adicionales al que se incurrieron. **e)** No obstante, la administración tributaria señala que la demandante debió de efectuar la amortización en forma

lineal y proporcional por un máximo de tres años conforme con lo establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, y que, como resultado del requerimiento número 0122170000180, la administración tributaria dio cuenta que la demandante dedujo los gastos incurridos en los ejercicios antes mencionados en el ejercicio dos mil trece sin considerar el método establecido en el citado artículo. **f)** Ante lo cual, señala que la metodología para la deducción de gastos de desarrollo y preparación establecido en el artículo 75 de la norma antes citada establece que el inicio de la amortización de estos se realizará en el año en que se incurran y – de ser el caso – su amortización continuará hasta por un período máximo de dos años, lo que significa que bajo el método en comento, la norma ha establecido claramente un período de inicio y término, sin establecer más requisitos como lo son la tasa aplicable, por ejemplo. **g)** Si bien la demandante indicó que la metodología a aplicar para la deducción del gasto materia de análisis sería realizada según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, es decir, en los dos años posteriores a los que se incurrieron, que son los periodos dos mil once y dos mil doce; se observa la determinación de la amortización de gastos de desarrollo por el citado ejercicio realizado por la demandante, que fueron recogidos en el anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0122170000180 y el anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122170000962, de los que se observa: **a.** Los gastos de desarrollo “rio pallanga-ma” correspondiente al año dos mil once, se dedujeron en su totalidad en el ejercicio dos mil trece (100%), lo cual no se encuentra conforme con el método establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, dado que su amortización debió de iniciarse en el año dos mil once y culminar en el año dos mil trece y no realizarse en su totalidad en el último año permitido por el método en comento. **b.** Los gastos de desarrollo “avance rio pallanga – personal” correspondiente al año dos mil doce, se amortizaron en un porcentaje del 50% en los años dos mil trece y dos mil catorce respectivamente, lo cual contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que estos debieron de ser amortizados a partir del año dos mil doce y no desde el año dos mil trece. **c.** Los gastos de desarrollo “avance rio pallanga servicios complementarios.” correspondiente al año dos mil doce, se amortizaron por un porcentaje de 91.55% para el año dos mil trece y el restante (8.45%) en el año dos mil catorce, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que el inicio de la amortización debió de realizarse en el año dos mil doce. **d.** Los gastos de desarrollo “rio pallanga avance” correspondiente al año dos mil doce fueron deducidos en su integridad en el año dos mil trece, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo dado que no se ha respetado el inicio de la amortización establecido en este. **e.** Los gastos de desarrollo “proyecto alparmarca – desbroce” correspondiente al año dos mil doce, fueron amortizados en un porcentaje del 50% en los años dos mil trece y dos mil catorce respectivamente, lo cual contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que estos debieron de ser amortizados a partir del año dos mil doce y no desde el año dos mil trece. **f.** Los gastos de desarrollo “proyecto alparmarca – desbroce personal” correspondiente al año dos mil doce, fueron amortizados en un porcentaje del 74.47% en el año dos mil doce y el restante (25.53%) en el año dos mil trece, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que el inicio de la amortización debió de realizarse en el año dos mil doce. **g.** Los gastos de desarrollo “proyecto alparmarca – desbroce servicios complementarios” fueron amortizados en su totalidad en el año dos mil trece lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo dado que no se ha respetado el inicio de la amortización establecido en este. **h)** El método utilizado por la demandante para la deducción de gastos por amortización de gastos de desarrollo correspondiente al período dos mil trece contiene una distribución de montos errática en consideración de lo establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, no obstante que dicho artículo no ha establecido tasas aplicables para la amortización de los citados gastos, sí ha establecido un período de inicio y uno de término, el cual no puede exceder de los tres años, lo que significa que en su conjunto, el plazo mínimo para la deducción de los citados gastos es de un año (el primer año en que se incurre) y el máximo de tres (que engloba el primer año incurrido y los dos posteriores a este), siendo notorio que la demandante no ha respetado los períodos de inicio y término de la deducción por amortización de los citados gastos. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos nueve), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió **confirmar** la sentencia que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** De conformidad con el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, así como el Artículo 75 del Texto Único Ordenado de la

Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EF, se observa que dichas normas establecen dos métodos de deducción respecto a los gastos de desarrollo por las que las empresas mineras deberán de optar: 1. La deducción íntegra de los gastos en el ejercicio en que se incurran; y, 2. La amortización de los gastos a partir del ejercicio en que se incurren y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales. **b)** Por lo que, habiendo el recurrente optado por el segundo método, conforme al contenido de la carta del nueve de abril de dos mil quince, correspondía que por los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece se amortizaran a partir de tales ejercicios hasta los dos años siguientes, lo que no hizo la accionante; por tanto, los reparos en autos se encuentran conforme a ley. Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si la sentencia de vista fue emitida conforme a ley, es decir, si la metodología empleada por la accionante para efectos de la amortización de los gastos de desarrollo, se encuentra acorde con lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM y el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF. **Causales precedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del veinte de abril de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos uno del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada, por las siguientes causales: **a) Inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil** Señala que la Sala Superior incurrió en indebida motivación al pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia (extra petita), cuando en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería, la empresa demandante debía amortizar desde el ejercicio en que se incurrieron los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, y que esto no fue materia de controversia ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, entidades que no emitieron pronunciamiento al respecto. Asimismo, señala que la Sala Superior omitió emitir pronunciamiento sobre la verdadera materia controvertida, la cual recae en dilucidar, si respecto de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, el artículo 75 de la Ley General de Minería disponía que su amortización debía ser lineal y proporcional, o sin ningún tipo de restricción más allá de los tres años de plazo. **b) Vulneración del artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF** Sostiene que dicho artículo, impide el cambio de fundamento del reparo original, y no se apreció que, en primera instancia judicial, se modificaron los fundamentos del reparo a la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece. **c) Interpretación errada del artículo 75 de la Ley General de Minería** Expresa que, el Tribunal Fiscal erróneamente interpretó dicho dispositivo legal y aplicó una amortización lineal y proporcional que no está regulada en dicha norma. **d) Inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General** La Sala Superior inaplicó los principios de razonabilidad, culpabilidad, tipicidad, y debido procedimiento sancionador, al confirmar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, en aplicación del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **e) Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, las Normas IV y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y la sentencia de casación N° 4392-2013** Se vulneró el principio de reserva de ley, cuando se sostiene en la sentencia de vista que, respecto a la amortización de los gastos de desarrollo, el artículo 75 de la Ley General de Minería estableció que dicha amortización se realizará en el plazo máximo de tres años, sin que se señale que será lineal y proporcional, evidenciándose que dicha inclusión se efectúa mediante interpretación. **CONSIDERANDOS PRIMERO.- El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en

la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional.”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofáctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. Análisis de la causal de naturaleza procesal SEGUNDO.- Inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil. **2.1.** Advertiéndose que se declaró procedente la causal de naturaleza procesal señalada, corresponde realizar el análisis que sustenta la causal descrita. Para este fin, corresponde citar los siguientes dispositivos: Constitución Política del Perú **Artículo 139°.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela 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. [...] 14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. [...] Código Procesal Civil **Título Preliminar Artículo VII. – Juez y Derecho** El juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. [...] **Artículo 50°.- Deberes** Son deberes de los Jueces en el proceso: [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia [...]. **2.2.** En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluyendo el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **2.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁵ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁶. **2.5.** Además,

la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁷. **2.6. El proceso regular** en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a)** Falta de motivación propiamente dicha: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b)** Motivación aparente: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c)** Motivación insuficiente: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d)** Motivación defectuosa en sentido estricto: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como de la no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **2.7.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el **artículo VII del título preliminar** del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. **2.8.** En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista **i)** coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externalización lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC. **2.9.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que spongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.10.** Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. Sin embargo, se debe considerar que el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se debe otorgar en el proceso contencioso administrativo; máxime, si se tiene en cuenta que este proceso especial es de plena jurisdicción, conforme al inciso 2 del artículo 5 y al inciso 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, y, de índole tuitiva, al tener como finalidad el control jurídico de las

actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, esto es, estar en juego intereses estatales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 27584 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú. De modo que, siguiendo el razonamiento esbozado y tenor del contenido de la Ley N° 27584, el reconocimiento de la vulneración del derecho no es suficiente, en tanto, resulta necesario que se adopten las medidas que sean necesarias para tal fin; lo cual, en aplicación del principio de congruencia procesal —con sus rasgos característicos de este proceso especial— implica flexibilizar dicho principio en la línea de la revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos y del restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, siempre que quede evidenciado del debate y de los elementos aportados al proceso. **2.11.** Siendo ello así, se observa que la recurrente, fundamenta la causal procesal declarada procedente cuestionando principalmente que la Sala Superior incurrió en indebida motivación al pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia (extra petita), cuando en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería, la empresa demandante debía amortizar desde el ejercicio en que se incurrieron los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, y que esto no fue materia de controversia ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, entidades que no emitieron pronunciamiento al respecto. Asimismo, señala que la Sala Superior omitió emitir pronunciamiento sobre la verdadera materia controvertida, la cual recae en dilucidar, si respecto de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, el artículo 75 de la Ley General de Minería disponía que su amortización debía ser lineal y proporcional, o sin ningún tipo de restricción más allá de los tres años de plazo. **2.12.** En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la recurrente, se advierte que el colegiado superior, ha efectuado una valoración detallada de los argumentos señalados por la demandante en su escrito de apelación, conforme se verifica de los considerandos cuarto al sexto de la sentencia de vista; además, se verifica también que el mismo colegiado superior ha efectuado el análisis correspondiente referido al método utilizado por la empresa recurrente para efectuar la amortización de los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, concluyendo que, a pesar de haber elegido el segundo método consistente en amortizar los gastos de desarrollo en el ejercicio en que se produjeron y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, la recurrente efectuó la deducción con un método distinto, toda vez que la Sala Superior verificó que los gastos de desarrollo del ejercicio dos mil once, se dedujeron íntegramente en el dos mil trece, cuando debían efectuarse a partir del mismo dos mil once hasta el dos mil trece; mientras que ninguno de los gastos del dos mil doce se dedujeron en dicho ejercicio, sino que en algunos casos, su deducción se hizo totalmente en el dos mil trece. **2.13** En ese sentido, de la revisión de la sentencia de vista, y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre la causal procesal denunciada, no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones por las cuales sustenta su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en el recurso de apelación presentado contra la sentencia de primera instancia. **2.14** Por lo tanto, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por indebida motivación, ni mucho menos por pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que le permite asumir que la recurrente no cumplió con el método de amortización de los gastos de desarrollo que eligió y comunicó a la administración tributaria; en consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido, no puede ser causal para cuestionar la motivación; asimismo, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales. **2.15** En consecuencia, la sentencia de vista cumple la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente porque expuso los fundamentos fácticos y jurídicos que justifican su decisión, por ello, los cuestionamientos realizados por las partes no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal; toda vez que los argumentos invocados por la recurrente constituyen en puridad un cuestionamiento del fondo de la controversia para lo cual resulta necesario efectuar el análisis de las causales materiales formuladas por la recurrente; siendo ello así, y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados bajo las causales procesales que invocan, **la causal de inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, deviene en infundada.**

Análisis de las causales de naturaleza material TERCERO.- Interpretación errónea del artículo 75 del Texto Único Ordenado la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EF. **3.1.** Respecto al análisis de la presente causal, se advierte que la recurrente cuestiona el siguiente dispositivo: **Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EF Artículo 75°.** – Los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley. Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales. El contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción a que se refieren los párrafos anteriores al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado. En caso de agotarse las reservas económicamente explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente lo invertido en exploración, desarrollo o preparación, el contribuyente podrá optar por amortizar de inmediato el saldo o continuar amortizándolo anualmente hasta extinguir su importe dentro del plazo originalmente establecido. La opción a que se refiere el presente artículo y artículo anterior, se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio. Escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio”. (El subrayado es nuestro) **3.2.** Asimismo, la recurrente fundamenta la causal invocada señalando que la Sala Superior, de manera errónea, no ha considerado que el Tribunal Fiscal solo sustenta su decisión alegando que corresponde la amortización lineal o proporcional, pero el artículo 75 de la Ley General de Minería solo establece un plazo máximo para tomar la amortización y no la obligación de tomar de todas maneras, la deducción parcial del gasto en el ejercicio que se incurra y menos aún, bajo una cuota constante. Agrega que el colegiado superior interpreta que el referido artículo 75, al establecer en su segundo párrafo que: **“Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.”;** interpreta que no establece un método específico de amortización o regla de amortización puntual lineal, no obstante a renglón seguido indica que, porque las empresas regularmente optan por tomar un porcentaje de deducción constante, entonces, habría que entender que el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, está postulando que, la cuota de deducción del gasto a que se refiere la segunda opción de deducción de gastos de desarrollo (distinta de aquella que implica la deducción íntegra en el ejercicio en que se incurra el gasto) necesariamente consiste en su amortización a tasa constante y por lo demás, en el propio ejercicio en que se incurra, además de los siguientes dos ejercicios adicionales. **3.3.** En este sentido, la recurrente agrega que la correcta interpretación de la norma cuestionada consiste, en que el segundo procedimiento de deducción, distinto al primero que implica la deducción del gasto en el ejercicio en que se incurra, es que, no se tenga necesariamente —a diferencia del primer procedimiento— que deducir el gasto en el ejercicio en que se incurra, sino que se dé la opción al contribuyente de elegir (de ahí el verbo rector “podrán”) por un tratamiento en la deducción del gasto asociado a su amortización integral hasta en tres años, que puede darse bien parcialmente en el ejercicio en que se incurra el gasto y en los dos siguientes, o bien, en el segundo ejercicio computado desde aquél en que se incurra y en el tercero, o bien en el segundo todo el gasto o bien en el tercero todo el gasto de desarrollo. Siendo la única limitante, el plazo de tres años desde el que el gasto se incurra. Asimismo, que dicha interpretación guarda correspondencia con la finalidad de la Ley General de Minería, la cual pretende incentivar la actividad minera, a través de beneficios como la amortización diferida, a opción del contribuyente, para que pueda tomar deducciones en los períodos que más le reditúen; precisamente porque lo que la norma pretende es incentivar la inversión en el sector minero; por lo que sería el empresario quien podría calibrar sobre la forma de deducir el gasto de desarrollo en el tiempo sin exceder el plazo de tres años de incurrido el gasto, a fin de que pudiese obtener las mayores ganancias posibles según sus resultados del año, producto de la estimación de la aplicación de deducciones en determinado ejercicio. **3.4.** Asimismo, se observa que la sentencia de vista concluye en el considerando sexto, que: **SEXO.** – En este orden

de ideas, se desprende que los reparos por amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011 y 2012 efectuadas por la empresa en el ejercicio 2013, así como de la provisión de los gastos de desarrollo incurridos en el mismo ejercicio 2013 se ciñen estrictamente al análisis de la metodología que debía aplicar la empresa accionante para la amortización de tales gastos y cuya expresión de voluntad está claramente manifestada en la Carta del 9 de abril de 2015; de ahí, que el estudio que efectúa la A quo en la apelada, se centró en esta última problemática; en tal sentido, no se habría emitido pronunciamiento respecto sobre los reparos en autos. Ahora bien, de la revisión de la citada carta del 09 de abril de 2015 que obra a fojas 2371 del expediente administrativo, la empresa accionante comunicó a la Administración Tributaria, que al momento de presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2013 se incluyó la información que correspondía al sistema de deducción aplicado así como su cálculo, pues la determinación del Impuesto a la Renta de tal ejercicio implicaba la comunicación de los hechos que incidían en la determinación del tributo y dado que a tal fecha no existía un formato independiente a la propia declaración jurada anual del impuesto que hubiese sido aprobado, a través de la referida carta se comunicaba que por el ejercicio 2013 se optaría por la segunda opción, esto es, amortizar en el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales. Así, del análisis en conjunto de lo presentado y expuesto en la fiscalización, se determina que al referirse a gastos de desarrollo de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, éstos debían empezar a amortizarse a partir de tales ejercicios respectivamente, hasta el plazo declarado de amortización, ya sea al siguiente ejercicio o al subsiguiente a éste, conforme se detalla en los cuadros anteriores para cada gasto de desarrollo y período. Así, por ejemplo, para los gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2013, al haber optado el sistema de amortización con un plazo de 3 años, estos debían empezar a deducirse desde el mismo ejercicio 2013, continuando en el 2014 y luego en el ejercicio 2015, lo que no se aprecia según el Cuadro N° 02. Siendo que en el caso de los gastos de desarrollo del ejercicio 2011, de acuerdo al Cuadro N° 01, éstos se dedujeron íntegramente en el 2013, cuando debían efectuarse a partir del mismo 2011 hasta el 2013; mientras que, por los gastos del 2012, ninguno de los gastos incurridos en el mismo 2012 se dedujeron a partir de ese ejercicio conforme al detalle del Cuadro N° 01, e incluso en algunos casos, su deducción se hizo totalmente en el 2013. (El subrayado es nuestro) **3.5.** En este sentido, resulta importante precisar, que el artículo 75 de la Ley General de Minería, conforme se observa en el numeral 3.1 de la presente resolución, no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad- a elección del contribuyente- que la deducción de los gastos de desarrollo y preparación sean deducidos íntegramente o amortizados en el ejercicio en que se incurran hasta un máximo de dos adicionales; por tanto, no resulta razonable asumir que de lo establecido en la Ley General de Minería y su Reglamento, se pueda desprender que la amortización de los gastos de desarrollo y preparación deba ser, indefectiblemente, una amortización lineal, por el contrario, la redacción de la norma permite advertir que al no existir un mandato expreso sobre el procedimiento de amortización, se encuentra la posibilidad del contribuyente de elegir el procedimiento de amortización de los gastos de desarrollo y preparación como una prerrogativa que se desprende del principio de vinculación negativa, es decir, de su facultad de realizar todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido por ley. A mayor abundamiento, se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38⁹, que establece: "El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos."⁹⁹ Asimismo, dicha norma detalla, en el apartado correspondiente a los activos intangibles con vidas útiles finitas, lo siguiente: 97 El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no

podiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo. 98 Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de período a período, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros. 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del período. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 Inventarios). **3.6.** En este orden de ideas, se advierte que la referida NIC 38, respecto al período y método de amortización, no refiere en ningún extremo que la forma de contabilización de los activos intangibles deba ser indefectiblemente lineal, por el contrario, establece, respecto al método de amortización, que: "El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo." **3.7.** En este sentido, se desprende de los actuados administrativos que el Tribunal Fiscal, estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, páginas 7 y 8, que: Que de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar (a mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012. Que del análisis de la carta de 9 de abril de 2015 (folio 2371), se aprecia que la recurrente comunicó a la Administración que al momento de presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2013 incluyó la información que correspondía al sistema de deducción aplicado así como su cálculo, pues la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio implicaba la comunicación de los hechos que incidían en la determinación de tal tributo y dado que a tal fecha no existía un formato independiente a la propia declaración jurada anual del impuesto que hubiese sido aprobado, a través de la referida carta se comunicaba que por el año 2013 la recurrente había optado por la segunda opción, esto es, amortizar en el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales los aludidos gastos. Que en virtud de lo señalado, la recurrente, al haber optado por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años en mérito a la comunicación referida en el considerando anterior, al tratarse de gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, debía amortizar los mismos a partir de dichos ejercicios respectivamente, según fuera el ejercicio en que se originaron y hasta los dos años subsiguientes, y no deducir el gasto íntegramente en el ejercicio 2013 o amortizarlos únicamente en los dos ejercicios subsiguientes, conforme se indica en los Anexos N° 2 al Resultado de los Requerimientos N° 0122170000180 y 0122170000695 (folios 2446 y 2483), más aun si el citado artículo 75 de la Ley General de Minería, impide la variación de la-mecánica adoptada una vez que haya sido comunicada a la Administración. Cabe precisar que similar pronunciamiento se ha emitido en la Resolución N° 21753-11-2012 respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo. Que a mayor abundamiento, cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la amortización en el ejercicio en que se incurra en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales- arroja un número de años,

se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería. A similar conclusión se arribó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011. Que teniendo en cuenta lo expuesto en el considerando anterior, carecen de sustento los argumentos de la recurrente en el sentido que con fines de la determinación del Impuesto a la Renta no existía impedimento legal para que haya amortizado los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes más eficientes para su modelo de negocio, que estaba facultada a decidir el sistema de imputación de gastos, que considerase más adecuado a su realidad y los porcentajes que estimase pertinentes. Que por lo tanto, al verificarse que la recurrente no inició la amortización de los referidos gastos de desarrollo observados por la Administración a partir de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, periodos en los que se incurrieron los gastos y a partir de ello, continuar con tal amortización hasta en los dos ejercicios subsiguientes (amortización lineal o proporcional), los reparos formulados se encuentran arreglados a ley, por lo que procede mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo. [...] (El subrayado es nuestro) **3.8.** Asimismo, se advierte que las instancias de mérito validan lo señalado por el Tribunal Fiscal, en todos sus extremos, al desestimar la demanda presentada por la recurrente; no obstante ello, los antecedentes detallados permiten advertir que tanto en sede administrativa como en sede judicial, no se tomó en cuenta que la Ley General de Minería, ni su reglamento establecen un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente el artículo 75 de la Ley General de Minería establece la posibilidad del contribuyente, de elegir el método para la deducción de los gastos de desarrollo y preparación; señalando que los mismo podrán ser deducidos íntegramente (en el mismo ejercicio en que se generaron) o amortizarse (en el ejercicio en que se incurran, hasta un máximo de dos ejercicios adicionales); por lo cual, se desprende que se ha dejado en libertad al administrado para efectuar la amortización de dichos gastos en forma indistinta respetando el período máximo; no existiendo una regla respecto del método de amortización a nivel legal ni reglamentario. Lo que incluso es acorde al tratamiento contable que sugiere la NIC 38, que señala que el método de amortización es el que determina la gerencia y que en forma residual se entiende que el método a utilizar es el lineal; toda vez que conforme a las precisiones efectuadas en los numerales 3.5 y 3.6 de la presente resolución, los métodos de contabilización de las amortizaciones de activos intangibles, como es el caso de los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, no necesariamente deben efectuarse de forma "lineal" y proporcional, como lo estableció el Tribunal Fiscal, y que fue confirmado además por las instancias de mérito; más aún si el propio Tribunal Fiscal afirmó en su Resolución N° 01710-3-2019 que "[...] si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, [...]". **3.9.** En este orden de ideas, se advierte que las instancias de mérito incurrieron en interpretación errónea del artículo 75 de la Ley General de Minería, toda vez que las instancias de mérito no tuvieron en cuenta lo establecido en la NIC 38, conforme a los fundamentos desarrollados precedentemente. En consecuencia, la presente causal deviene en fundada. **CUARTO.- Vulneración del artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de las Normas IV y VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la Sentencia de Casación N° 4392-2013 4.1.** Al haberse declarado fundada la causal material consistente en la interpretación errónea del artículo 75 de la Ley General de Minería; carece de objeto emitir pronunciamiento sobre las demás infracciones materiales que fueron declaradas procedentes. En ese orden de ideas, corresponde declarar el recurso de casación **fundado** y, en consecuencia, casar la sentencia de vista, que confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda; y, actuando en sede de instancia, en virtud de lo previsto en los artículos 396 (inciso 3) y 397 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda, amparando la pretensión principal, así como la primera, segunda, tercera y cuarta pretensiones accesorias a la pretensión principal. Correspondiendo declarar la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal número 01710-3-2019, de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la nulidad de la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. Asimismo, se ordene al demandado Tribunal Fiscal, emita nueva resolución

administrativa reconociendo el derecho de la recurrente a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley; así como la devolución de ser el caso, de todos los importes indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, lo cual será determinado en ejecución de sentencia. Careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal, así como respecto de las pretensiones accesorias a la pretensión subordinada. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO.- FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada el quince de diciembre de dos mil veintiuno (foja quinientos veintiséis). **SEGUNDO.-** En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos nueve), y **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda, y **reformándola la declararon fundada** respecto a la pretensión principal, así como a la primera, segunda, tercera y cuarta pretensiones accesorias a la pretensión principal. Asimismo, **SE ORDENA** que el codemandado Tribunal Fiscal emita nueva resolución declarando la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del gravable dos mil trece; y, la nulidad de la Resolución de Multa número 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. Asimismo, se ordene al demandado Tribunal Fiscal, emita nueva resolución administrativa reconociendo el derecho de la recurrente a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley; así como la devolución de ser el caso, de todos los importes indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, lo cual será determinado en ejecución de sentencia. Carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal, así como respecto de las pretensiones accesorias a la pretensión subordinada. **TERCERO.-** Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la demandante Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Que se encuentra entre las Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas en el Perú mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, para el año 2011, fecha en que se produjeron los hechos.

² Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

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

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

⁵ Código Procesal Civil

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

⁶ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12°. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.

⁷ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

⁸ Se encuentra entre las Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas en el Perú mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, para el año dos mil once, fecha en que se produjeron los hechos.

⁹ https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/con_norm_cor/vigentes/nic/NIC_38_BV2011.pdf

C-2201944-1

CASACIÓN N° 717-2022 LIMA

TEMA: REACTIVACIÓN A TRAVÉS DEL SINCERAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

SUMILLA: En el caso concreto, corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre si la declaración de la deuda no acogida se subsume en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, el cual regula la invalidez del acogimiento a la reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias - RESIT.

PALABRA CLAVE: acogimiento no válido, RESIT, extinción de la totalidad de las multas

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

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

La causa número setecientos diecisiete guion dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Consortio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación**, mediante escrito del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos uno a doscientos once⁸); contra la sentencia de vista del doce de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y cinco a ciento noventa y cinco), que revoca la sentencia de primera instancia, del treinta de octubre de dos mil veinte (fojas ciento cuarenta y cinco a ciento cincuenta y ocho), que declaró fundada en parte la demanda; y, reformándola, declara infundada la demanda. **Antecedentes del recurso De la demanda** Mediante escrito del cinco de julio de dos mil dieciséis (fojas treinta y tres a cuarenta y dos), la empresa Consortio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación interpone demanda contencioso administrativa, postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión:** Nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016, del tres de marzo de dos mil dieciséis, que resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT, del treinta de abril de dos mil quince, que, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01783-3-2015, del dieciocho de febrero de dos mil quince, rectificó y dispuso proseguir la cobranza de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y N° 012-03-0001922 y las Resoluciones de Multa N.ºs 012-02-0005938 y 012-02-0005940, 012-02-0005942 y 012-02-0005943 a 012-02-0005947, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio mil novecientos noventa y nueve, por el impuesto general a las ventas de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Como fundamentos de su demanda, refiere que con la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT se pretendió dar cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01783-3-2015; no obstante, de la revisión de aquella resolución de Intendencia, la empresa aprecia que, al momento del cálculo de la deuda correspondiente a las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y N° 012-03-0001922, la SUNAT no había considerado como crédito a su favor los pagos que efectuó en el marco del acogimiento de dichas resoluciones de determinación al régimen de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias, acogimiento que fue declarado inválido por la Resolución de Intendencia N° 0230170234773, por las sumas de S/ 79 427.00 (setenta y nueve mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos) y de S/ 2 232.00 (dos mil doscientos treinta y dos soles con cero céntimos); el argumento expuesto por la SUNAT para no tomar en cuenta dichos pagos fue que el acogimiento en cuestión fue declarado inválido, y que la resolución que declaró la invalidez del acogimiento no fue impugnada a tiempo. La parte recurrente refiere que el acogimiento a la reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias - RESIT, que fuera declarado inválido respecto a la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y N° 012-03-0001922— que la consecuencia legal era que los pagos que habían sido efectuados por la empresa, cuya realización no ha sido cuestionada ni por la SUNAT ni por el Tribunal Fiscal, fueran imputados al momento de la reliquidación; sin embargo, al momento de expedir la resolución de Intendencia, la SUNAT no imputó los pagos que contenían las resoluciones de determinación y el Tribunal Fiscal solo señaló que no

corresponde que sean considerados en la reliquidación de las deudas impugnadas. Ello pese a que el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF establezca que los pagos efectuados por un acogimiento no válido al RESIT debían ser imputados (de oficio) a las deudas que se había querido acoger a ese beneficio. La SUNAT incluso habría llegado a sostener que sí tomó en cuenta la regla del artículo 8 de citado decreto supremo. **Sentencia de primera instancia** La Jueza del Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número once, del treinta de octubre de dos mil veinte (fojas ciento cuarenta y cinco a ciento cincuenta y ocho), resolvió lo siguiente: Declarando **FUNDADA EN PARTE** la demanda interpuesta por **CONSORCIO ADUANERO SAN REMO ANONIMA CERRADA (EN LIQUIDACIÓN)**, contra el **MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS** en representación del **TRIBUNAL FISCAL** y la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT**, sobre acción contenciosa administrativa, en consecuencia. **a. NULO** la Resolución del Tribunal Fiscal número 02190-3-2016, de fecha tres de marzo de dos mil dieciséis, que confirma la Resolución de Intendencia número 0260150008755/SUNAT, emitida con fecha treinta de abril de dos mil quince. **b. ORDENO** a la Tercera Sala del Tribunal Fiscal CUMPLA, dentro del plazo de QUINCE DIAS hábiles y bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente conforme lo prevé el inciso cuatro del artículo cuarenta del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, con emitir nuevo pronunciamiento, en conformidad con los considerandos expuestos en la presente sentencia. **Sentencia de segunda instancia** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte superior, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del doce de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y cinco a ciento noventa y cinco), resolvió lo siguiente: **REVOCARON** la sentencia de fecha treinta de octubre de dos mil veinte, obrante de folios 145 a 158 EP, que resolvió declarar nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016 de fecha 03 de marzo de 2016 que confirma la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/Sunat de 30 de abril de 2015; asimismo, ordena que la Administración emita la resolución correspondiente; **REFORMANDOLA** declarar infundada la demanda; en los seguidos por Consortio Aduanero San Remo SAC, en Liquidación contra el Tribunal Fiscal y SUNAT; sobre nulidad de resolución administrativa. **Del recurso de casación y auto calificadorio** La parte recurrente Consortio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación interpone recurso de casación, el mismo que es declarado procedente por esta Sala Suprema mediante auto calificadorio del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (fojas ciento diez a ciento dieciocho del cuaderno de casación), por las siguientes causales: **11. El recurrente señala como primera infracción normativa del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** [...] a) Refiere que no fue motivo de controversia la realización de pagos por las sumas de S/2,232.00 y de S/79,427.00 con motivo de acogimiento de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y 012-03-0001922 al beneficio tributario denominado RESIT y la Sala Superior ha basado su decisión en un hecho distinto a lo alegado por las partes. b) Aunado a lo anterior, establece que la Sala Superior sostiene que dichas deudas no fueron recogidas al RESIT, sin analizar ni tomar en consideración que, de acuerdo con el artículo del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, el incumplimiento de los requisitos para el acogimiento al RESIT determinaba la invalidez del acogimiento. c) Asimismo, advierte que hay una infracción al debido proceso dado que la Sala Superior basa su decisión en hechos que no fueron controvertidos por las partes y además ha concluido que no cabía aplicar la regla contenida en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 065-2002-EF. d) Finalmente, precisa que la Sala Superior incurre en una motivación aparente, conforme se encuentra establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 728-2008-PHC/TC; ello por haber sustentado su decisión en hechos no controvertidos por las partes y que la deuda contra la que se solicitó imputar tales pagos "no había sido acogida al RESIT" pese a también indicar que dicho acogimiento fue declarado "no válido". [...] **17. Infracción normativa a la regla contenida en el artículo 8 de Decreto Supremo N° 064-2002-EF.** [...] a) Señala que la controversia radica en determinar si conforme al artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002, los pagos realizados por la recurrente con motivo del acogimiento al RESIT de las Resoluciones de Determinación N°s 012-03-0001921 y 012-03-0001912, acogimiento que fue posteriormente declarado inválido, podían ser imputados a la deuda contenida en esos valores. b) Refiere que la legislación del RESIT solo reconocía

una categoría jurídica para aquellas deudas que habían sido incluidas en una solicitud de acogimiento y que no cumplían con los requisitos para acceder a dicho beneficio, su acogimiento era inválido, como se desprende del artículo 9 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF. Por ello, el artículo 8 de dicho decreto supremo dispone que los pagos realizados en relación con las deudas cuyo acogimiento fue declarado inválido deban ser imputadas a aquellas. c) Advierte que la Sala Superior erróneamente establece que no debe aplicarse la regla contenida en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, pese que el acogimiento tenía la condición de “no válido” y que es reconocido en la sentencia de vista. **CONSIDERANDO Primero:** Delimitación del pronunciamiento casatorio Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, protegiendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por una causal de infracción normativa procesal y por una de tipo material. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de la infracción material planteada. **1.5.** Asimismo, se debe precisar: [...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...].⁵ En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la recurrente invoca, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, son normas que rigen el sinceramiento de las deudas tributarias. **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar si correspondía considerar como crédito a favor de la parte

recurrente los pagos efectuados en el marco del acogimiento de las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y N° 012-03-0001922. Tercero: Respecto a la infracción normativa del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **3.1.** Se debe precisar que el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones puestos a consideración. **3.2.** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **3.3.** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión. **3.4.** Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la sentencia emitida en el Expediente N° 3943-2006-PA/TC⁶, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la vulneración del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada. **3.5.** Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revocó la sentencia de primera instancia —que declaró fundada en parte la demanda— y, reformándola, declaró infundada la demanda; lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente como omisión por parte de la Sala Superior. **3.6.** Respecto a la causal procesal planteada, versa sobre el deber del debido proceso. Este forma parte de los derechos fundamentales recogidos y protegidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En el caso concreto, la parte recurrente Consorcio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación refiere que la Sala Superior basa su decisión en hechos que no fueron controvertidos por las partes. Además, refiere que la Sala Superior ha concluido que no debía aplicar la regla contenida en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 065-2002-EF. Asimismo, habría incurrido en motivación aparente por haber sustentado su decisión refiriendo que la deuda contra la que se solicitó imputar tales pagos “no había sido acogido al RESIT” pese a indicar que dicho acogimiento fue declarado “no válido”. **3.7.** Tenemos que la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señaló en su octavo considerando que los pagos realizados en virtud del beneficio del RESIT no corresponden considerarlos en la reliquidación de las deudas tributarias por tratarse de deudas no acogidas por la RESIT. El colegiado superior advierte lo siguiente: **i)** la demandante no acreditó haber efectuado pagos en virtud a las deudas tributarias contenidas en las resoluciones de determinación; **ii)** la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT dio cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01783-3-2015; **iii)** la parte recurrente no se desistió de los recursos impugnatorios interpuestos conforme lo exige el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley N° 27681 a fin de acogerse al RESIT; **iv)** sus deudas fueron declaradas no acogidas en mérito a que no se encuentran comprendidas en el

numeral 2.1 y 2.2 del artículo 2 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF; v) no cumplió con presentar el desistimiento del recurso de impugnación de acuerdo a lo señalado en el numeral 9.5 del artículo 9 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF; y vi) en la reliquidación efectuada por la administración tributaria resultaba correcto no tomar como conceptos a descontar los importes de S/ 2,232.00 (dos mil doscientos treinta y dos soles con cero céntimos) y S/ 79,427.00 (setenta y nueve mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos), que fueron incluidos por la recurrente en su solicitud de acogimiento al RESIT, toda vez que tal acogimiento se declaró no válido. **3.8.** De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que ha referido los argumentos por los cuales consideró revocar la sentencia de primera instancia y, reformándola, declarar infundada la demanda, con base en el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley N° 27681 - Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), en concordancia con el numeral 9.5 del artículo 9 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, los cuales establecen que, al solicitar el acogimiento al RESIT, la parte recurrente debe desistirse del recurso de impugnación. Asimismo, consideró los numerales 2.1 y 2.2 del artículo 2 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, que fueron la base normativa por la cual fue declarada no válida la solicitud de acogimiento de los importes de S/ 2,232.00 (dos mil doscientos treinta y dos soles con cero céntimos) y S/ 79,427.00 (setenta y nueve mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos). **3.9.** Se infiere que independientemente de que el raciocinio y justificación de la Sala Superior sea o no correcto, la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que las referidas sumas de S/ 79,427.00 (setenta y nueve mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos) y S/ 2,232.00 (dos mil doscientos treinta y dos soles con cero céntimos) no fueron acogidas al RESIT y, por lo tanto, el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF no resulta aplicable al caso de autos. En ese sentido, se concluye, en este extremo, que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho y de derecho, siguiendo los criterios de la debida motivación, lo que permite conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a la referida conclusión. En consecuencia, corresponde declarar **infundada** esta causal denunciada. **Cuarto: Atendiendo a la causal material denunciada por la empresa Consorcio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación respecto a la infracción normativa a la regla contenida en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 64-2002-EF 4.1.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior erróneamente establece que no debe aplicarse la regla contenida en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, pese que el acogimiento tenía la condición de "no válido" y que esto es reconocido en la sentencia de vista. Asimismo, la parte recurrente indica que la legislación del RESIT solo reconocía, como categoría jurídica para aquellas deudas que habían sido incluidas en una solicitud de acogimiento y que no cumplieran con los requisitos para acceder a dicho beneficio, la de acogimiento inválido, como se desprende del artículo 9 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF. En ese sentido, el artículo 8 de dicho decreto supremo dispone que los pagos realizados en relación con las deudas cuyo acogimiento fue declarado inválido, deben ser imputados a aquellas. **4.2.** De lo expuesto por la parte recurrente, resulta relevante citar el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, el cual regula la imputación de pagos en caso de acogimiento inválido. Señala que: Cuando las Instituciones determinen mediante acto administrativo la invalidez del acogimiento, los pagos efectuados con anterioridad al mismo serán imputados a las deudas incluidas en la solicitud de acogimiento, de acuerdo a las reglas previstas en el artículo 31 del Código Tributario y teniendo en cuenta lo señalado en el numeral 6.3 del artículo 6. Asimismo, el artículo 31 del Texto Único del Código Tributario regula respecto a la imputación del pago lo siguiente: Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo cuando deban pagarse las costas y gastos a que se refiere el Artículo 117, en cuyo caso estos se imputarán según lo dispuesto en dicho artículo. El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el periodo por el cual realiza el pago. Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo periodo se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria. Respecto a lo señalado en el numeral 6.3 del artículo 6 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, establece sobre formas de pago: Los pagos deberán realizarse respecto de deudas tributarias administradas por la misma institución. Tratándose del pago de las contribuciones al ESSALUD, a la ONP, al SENCICO y al FONAVI, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, el pago de la deuda materia del Sistema se realizará respecto de cada una de ellas. **4.3.** Se debe precisar que el Decreto Supremo N° 064-2002-EF aprueba

el Reglamento de la Ley N° 27681 - Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), para las deudas por tributos cuya recaudación y/o administración están a cargo de la SUNAT, ex Fonavi, Sencico, Aduanas, ONP, EsSalud, exigibles al treinta y uno de diciembre de dos mil uno y pendientes de pago, cualquiera fuere el estado en que se encuentren, sea en cobranza, reclamación, apelación o demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial. Asimismo, el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley N° 27681 refiere que: "El acogimiento al presente sistema extingue las multas, recargos, intereses y reajustes, capitalización de intereses, así como los gastos y costas previstos en el código tributario y en cualquier otra norma sobre materia tributaria. [...]". Se infiere entonces que es un beneficio para los administrados que tienen deudas con el Estado y que estos deben cumplir ciertos requisitos para el acogimiento del sinceramiento de las deudas tributarias. **4.4.** Estando en contexto, se puede verificar, de una interpretación sistemática de las normas citadas, que, en caso la administración declare inválido el acogimiento, los pagos efectuados con anterioridad deberán imputarse sobre la deuda incluida en la solicitud del acogimiento, de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 31 del Código Tributario y el numeral 6.3 del artículo 6 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, que establecen las formas y orden de prelación de pago; por lo que, en el caso concreto, correspondía verificar si efectivamente la empresa se encontraba en el supuesto de que su solicitud de acogimiento fue declarada inválida, para la aplicación del artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF y, en consecuencia, para que se puedan imputar los pagos efectuados. **4.5.** Se aprecia que la Sala Superior, en el octavo considerando, refiere lo siguiente: [...] la demandante no acreditó haber efectuado pagos en virtud a las deudas tributarias contenidas en dichas Resoluciones de Determinación, lo cual ha sido confirmado por la entidad en su escrito de apelación cuando señala: "la deuda contenida en las Resoluciones Coactivas N° 012030001922 y 01203000921 asciende a la suma de S/ 1 744,414.00 y se encuentra impaga." adjuntando los siguientes cuadros, que no han sido desvirtuados por la demandante [...] ii) Cabe señalar que la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT de fecha 30 de abril de 2015, dio cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01783-3-2015, en consecuencia dispone rectificar y proseguir con la cobranza de la deuda contenida en la Resolución de Determinación y/o Multa N° 01203001921, N° 01203001922, [...]; y deja sin efecto la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° 012020005935 a N° 012020005937, N° 012020005939 y N° 012020005941, por lo cual la SUNAT procedió a reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 e 1GV de enero a diciembre de 1999 habiéndose rectificado el importe de la deuda contenida en dichos valores, contra ello fue interpuesto recurso de apelación, lo cual fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016 del 03 de marzo de 2016, confirmando la reliquidación de la deuda tributaria ordenada; iii) Se puede advertir que dichas deudas se encontraban inmersas en un procedimiento contencioso tributario y de los actuados no se verifica que se hubiere desistido de los recursos impugnatorios interpuestos, conforme lo exige el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley N° 27681 a fin de acogerse al RESIT; iv) La demandante presentó la solicitud de fecha 31 de mayo de 2002 para acogerse al RESIT, respecto a la cual mediante Resolución de Intendencia N° 0230170234773 del 18 de julio de 2006 (fojas 5122 y 5123 EAD) se declaró válido el acogimiento al RESIT correspondiente a la deudas por TESORO por haberse cumplido con los requisitos de acogimiento, total del monto de la deuda acogida ascendió a S/ 81,682.00; respecto a otras deudas notificadas correspondientes a las Resoluciones de Determinación N° 012030001921 por el monto de S/ 2,323.00 y N° 012030001922 por el monto de S/ 79,427.00, se declaró; "cómo deuda no acogida a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias, las contenidas en las Resoluciones de Determinación No 012030001921 y N° 012030001922 por las sumas de 5/2,232.00 Y 5/79,427.00 soles respectivamente". Cabe reiterar que conforme se advierte del Formulario N° 685 (fojas 5124 EAD), la contribuyente solicitó acogimiento al RESIT respecto a las deudas tributarias administradas por SUNAT (Tesoro) por el monto total de S/ 81,682.00 soles (deuda acogida al haber cumplido con los requisitos de acogimiento); y, sobre otras deudas notificadas, las contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012030001922 y N° 012030001921 las cuales fueron declaradas no acogidas en mérito a lo descrito en el anexo de la citada resolución: i) no se encuentra comprendido en el numeral 2.1 del artículo 2 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF"; ii) no se encuentra comprendido en el numeral 2.2 del artículo 2 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF;) se encuentra comprendido dentro del numeral 3.2 del artículo 3 del Decreto Supremo N° 054-2002-EPS; v) no cumplió con presentar el desistimiento del recurso de impugnación, de acuerdo a lo señalado en el numeral 9.5 del artículo 9 del Decreto Supremo

N° 064-2- EF En consecuencia, la mencionada deuda no era legalmente susceptible de acogimiento al RESIT; vi) en tal sentido, si bien la referida norma establece que cuando las Instituciones determinen mediante acto administrativo la invalidez del acogimiento, los pagos efectuados con anterioridad al mismo serán imputados a las deudas incluidas en la solicitud de acogimiento, de acuerdo a las reglas previstas en el Artículo 31 del Código Tributario y teniendo en cuenta lo señalado en el numeral 6.3 del Artículo 6 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, en ese sentido en la reliquidación efectuada por la Administración resultaba correcto que no se tomen como conceptos a descontar los importes de S/ 2,232.00 y 5/79,427.00 que fueron incluidos por la recurrente en su solicitud de acogimiento al RESIT, toda vez que se declaró no válido el acogimiento de dichos importes al dicho beneficio y no se acreditó pago alguno, por tanto no le alcanza lo dispuesto en dicha norma; razón por la cual corresponde amparar los agravios descritos. **4.6.** De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que no realiza una interpretación correcta del artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, pues, al realizar el análisis de este, primero verifica si la parte recurrente pagó los referidos valores y concluye que no realizó el pago; sin embargo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016, se aprecia que el Tribunal Fiscal refiere que dichos montos fueron pagados, conforme se aprecia en la siguiente cita: [...] La recurrente solicitó acoger a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT las deudas por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0001921 y 012-003-00019122, por lo importes de S/. 2.232.00 [...] y S/. 79.427.00, respectivamente, al haber aceptados parte de los reparos efectuados por la Administración; en tal sentido, **los pagos realizados** en virtud de dicho beneficio (folio 5170 y 5171), no corresponden que sean considerados en la reliquidación de las deudas impugnadas [...] [Énfasis nuestro]. De lo expuesto, se aprecia que la Sala Superior realiza un nuevo debate respecto al tema en controversia, pues el tema del pago no fue materia de controversia para verificar si efectivamente se cumplía con lo establecido en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 64-2002-EF. **4.7.** Asimismo, la Sala Superior hace referencia, como segundo punto, que se trata de una resolución de cumplimiento; sin embargo, esta Sala Suprema considera que dicho supuesto no resulta relevante ni necesario para analizar la interpretación del artículo 8 del Decreto Supremo N° 64-2002-EF, pues es a consecuencia de la liquidación efectuada por la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT, del treinta de abril de dos mil quince, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01783-3-2015, que la parte recurrente viene en proceso contencioso administrativo considerando que al momento del cálculo de la deuda correspondiente a las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001921 y N° 012-03-00019122 la SUNAT no consideró como crédito a su favor los pagos efectuados en el RESIT, importes que fueron declarados no acogidos. **4.8.** Como tercer y quinto punto, la Sala Superior argumenta sobre el requisito que se encuentra establecido en el numeral 6.2° del artículo 6 de la Ley N° 27681 a fin de acogerse a RESIT y el numeral 9.5° del artículo 9 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, establecen como requisito el desistimiento del recurso de impugnación. Respecto de las consideraciones de la Sala Superior, se debe tener en presente que dichos requisitos se toman en cuenta para determinar si las solicitudes de acogimiento al RESIT son declaradas válidas o no. Sin embargo, en el caso en concreto no se está discutiendo si los pagos realizados por el deudor son válidos o no, pues claramente es reconocido por las partes procesales que las deudas fueron declaradas no acogidas; el tema en controversia es saber si estas se subsumen en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF. **4.9.** Es así que la Sala Superior refiere que en el caso en concreto no se aplica el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF, pues la empresa no cumplía con los requisitos para acogerse al RESIT. Sin embargo, la Sala Superior no debía analizar los requisitos para acogerse al RESIT, pues la controversia no se centraba en verificar si las deudas se encontraban acogidas al RESIT o no, sino que la controversia se centraba en determinar si las deudas declaradas no acogidas al RESIT se subsumen en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2202-EF, pues este regula que, en caso las instituciones determinen mediante acto administrativo la invalidez del acogimiento, los pagos efectuados con anterioridad al mismo serán imputados a las deudas incluidas en la solicitud de acogimiento. Incurre así la Sala Superior en infracción normativa del artículo 8 del Decreto Supremo N° 064-2002-EF. En consecuencia, corresponde declarar **fundada** la causal denunciada. **4.10.** Además, es necesario señalar que, respecto a la controversia en que se centra el proceso, cabe resaltar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016 no hace referencia a si lo resuelto mediante Resolución de Intendencia Regional N° 0230170234773, de fecha dieciocho

de julio de dos mil seis, que resuelve “determinar cómo **deuda no acogida** a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias” [énfasis agregado], se encuentra subsumido en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 64-2002-EF, que regula la **invalidez del acogimiento** al RESIT, para que así pueda concluir si procede o no que los pagos efectuados con anterioridad al mismo deban ser o no imputados a las deudas incluidas en la solicitud de acogimiento. Asimismo, no existe argumento claro por parte del Tribunal Fiscal sobre si el incumplimiento de los requisitos establecidos por el Decreto Supremo N° 64-2002-EF acarrea que dichos **pagos realizados** por las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0001921 y N° 012-003-00019122 (que fueron declarados inválidos) implica la extinción de la deuda de la totalidad de las multas, así como de la deuda compuesta por los intereses. **4.11.** Teniendo en cuenta los fundamentos que sustentan la presente resolución, el recurso de casación interpuesto por la parte recurrente deviene fundado, por lo que se debe casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, confirmar la sentencia de primera instancia, del treinta de octubre de dos mil veinte, que declaró fundada en parte la demanda, emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en consecuencia, se debe declarar nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02190-3-2016, del tres de marzo de dos mil diecisiete, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0260150008755/SUNAT, por lo que debe emitir el Tribunal Fiscal nuevo pronunciamiento conforme a los considerandos expuestos. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Consorcio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación**, mediante escrito del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos uno a doscientos once). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista, del doce de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y cinco a ciento noventa y cinco), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revoca la sentencia de primera instancia y, reformándola, declara infundada la demanda; y, **actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia de primera instancia, del treinta de octubre de dos mil veinte (fojas ciento cuarenta y cinco a ciento cincuenta y ocho), que declara fundada en parte la demanda. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por empresa Consorcio Aduanero San Remo S. A. C. en Liquidación contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de acto administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

1 Todas las citas sobre las fojas remiten al Expediente Principal N° 11346-2016-0-1801-JR-CA-21, conforme se aprecia, salvo indicación contraria.

2 Se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.

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

4 Loc. cit.

5 CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

6 Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

7 **Ley N° 27681 - Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT)**

Artículo 6.- Requisitos

[...]

6.2 Los deudores con algún medio impugnatorio que se encuentre en trámite ante la autoridad administrativa o judicial, según el caso, podrá acogerse al presente Sistema siempre que en contribuyente se desista de los medios impugnatorios en la vía administrativa o de la demanda en la vía judicial dentro de los 30 (treinta) días de haberse acogido al Sistema.

8 **Decreto Supremo N° 064-2002-EF**

Artículo 9.- Requisitos para el acogimiento

Para el acogimiento al Sistema sea válido, el deudor tributario deberá cumplir hasta la fecha de acogimiento, excepto lo señalado en el numeral 9.5, con los siguientes requisitos:

[...]

9.5 Desistimiento de recursos

Para efecto de lo dispuesto en el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) El deudor deberá presentar el escrito de desistimiento, con firma legalizada, ante la autoridad administrativa o judicial correspondiente que conoce el proceso de impugnación de las deudas tributarias incluidas en aquella, cumpliendo con los requisitos establecidos en las normas pertinentes.

b) Tratándose de un procedimiento administrativo o proceso judicial en trámite en el cual se encuentren impugnadas de manera conjunta varias resoluciones, el deudor tributario podrá desistirse total o parcialmente de algunas de ellas.

incluyéndolas en la solicitud de acogimiento; para tal efecto, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso b) del numeral 9.4

c) La presentación de la solicitud de acogimiento implica el desistimiento de los recursos impugnatorios interpuestos por el deudor tributario contra las resoluciones que hubieran declarado el no acogimiento al Beneficio Tributario anterior.

d) El plazo de 30 (treinta) días consignado en el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley, se considera hábiles y se computa a partir del día siguiente del vencimiento para la presentación de la solicitud de acogimiento al Sistema.

C-2201944-2

CASACIÓN N° 5469-2023 LIMA

Lima, once de julio de dos mil veintitrés

VISTOS; el expediente judicial electrónico y el cuaderno de casación formado por esta Sala Suprema; y, **CONSIDERANDO:** **PRIMERO.** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema Sala, el recurso de casación interpuesto por **Supermercados Peruanos Sociedad Anónima**, de fecha veintidós de diciembre de dos mil veintidós (fojas cuarenta y nueve a noventa y seis del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, de fecha cinco de diciembre de dos mil veintidós (fojas trece a treinta y ocho), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que: 1. Confirmó en parte la sentencia contenida en la resolución número doce, de fecha doce de agosto de dos mil veintidós, en el extremo que declara infundada la demanda respectivo de la primera pretensión principal; de la segunda pretensión principal solo en relación con las Resoluciones de Multa número 012-002-0019452 a 012-002-0019466; y de la pretensión subordinada a la primera y segunda pretensión principal; y, 2. Revocó en parte la misma sentencia, solo en lo referido a las Resoluciones de Determinación número 012-003-0029053 a 012-003-0029064 y ordena a la Primera Sala del Tribunal Fiscal cumpla con expedir nueva resolución aplicando el precedente vinculante contenido en la sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima solo en cuanto a los intereses moratorios derivados del recálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y, reformándola, la declararon infundada; en consecuencia, se desestima la demanda en todos sus extremos. Para cuyo efecto se debe proceder a calificar si dicho recurso cumple o no con lo dispuesto en los artículos 34 (inciso 3) y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, en concordancia con lo previsto en lo pertinente de los artículos 386, 388, 391 y 393 del Código Procesal Civil, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 31591², de aplicación supletoria. **SEGUNDO.** El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, señala que el Proceso Contencioso Administrativo a que se refiere el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene como finalidad el control jurídico por parte del Poder Judicial de la legalidad y constitucionalidad de las actuaciones de la Administración Pública, las mismas que se encuentran sujetas al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Sin embargo, la acción contencioso administrativa, no solo se circunscribe al control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública, sino que también hace hincapié en la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; por lo que, el análisis jurisdiccional no se limitará a determinar si la administración actuó conforme a derecho o no, sino que verificará si en el ejercicio de sus funciones ha respetado los derechos fundamentales de los administrados³. **TERCERO.** Por otro lado, las normas que regulan el proceso contencioso administrativo deben ser interpretadas bajo el principio de especialidad de las normas, que señala que "la norma especial prima sobre la general", es decir, que deben ser interpretadas conforme a su naturaleza. En consecuencia, en cuanto a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha veintiséis de octubre de dos mil veintidós, que introdujo, entre otros aspectos, sustanciales modificaciones respecto del recurso de casación, debemos evaluar si estas son compatibles con la naturaleza del Proceso Contencioso Administrativo, conforme a lo señalado en la primera disposición complementaria final del mencionado Código Procesal Civil. En ese sentido el referido Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, prevé en la última parte del tercer párrafo de su artículo 34, la aplicación del principio del "doble y conforme" solo para pretensiones tramitadas en la vía del proceso urgente, empero no dispone la aplicación de tal principio en el caso de pretensiones tramitadas en los procesos ordinarios. Sin embargo, en la modificación efectuada al Código Procesal Civil por la Ley N° 31591, se ha establecido expresamente en el literal b) numeral 2, del artículo 386, como

requisito de procedencia del recurso de casación, que el pronunciamiento de segunda instancia revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia, que significa en buena cuenta la aplicación en todos los casos del principio del doble conforme, y no efectúa la precisión que regula la norma especial en el Proceso Contencioso Administrativo. Conforme a ello, se denota contradicción de la norma especial con la general o supletoria, que debe ser resuelta aplicándose el principio de especialidad, por la manifiesta incompatibilidad, y suplir la antinomia advertida, en línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. **CUARTO.** En ese orden, luego del análisis integral de las normas procesales especiales, y en específico, a los artículos 34 y 35 del referido Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, este Colegiado Supremo considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, que son aplicables en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son: los incisos 1 y 2 (literal c) del artículo 386⁴, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391⁵ del Código Procesal Civil. Es decir, corresponde inaplicar los requisitos de procedencia contenidos en los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁶, así como de interposición y admisión contenido en el inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil introducidos por la Ley N° 31691, por incompatibilidad con la norma especial, tal como lo refiere la primera disposición final del referido Código Procesal Civil. **QUINTO.** En tal sentido, conforme al artículo 34 inciso 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, así como en el modificado artículo 391 del Código Procesal Civil, en los literales a), b) y c) del numeral 2, de aplicación supletoria a los autos, el referido medio impugnatorio cumple con los requisitos para su interposición, a saber: i) se interpone contra una sentencia expedida en revisión por una Sala Superior, que como órgano de segundo grado, pone fin al proceso; ii) se ha interpuesto ante la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima que emitió la resolución impugnada; iii) fue interpuesto dentro del plazo de diez días de notificada la resolución impugnada; y, iv) adjunta arancel judicial por concepto del recurso de casación, que obra a fojas cuarenta y ocho y ciento veintinueve del presente cuaderno. Habiendo superado el examen, corresponde verificar si el recurso cumple con los requisitos de fondo. **SEXTO.** Antes del análisis de los requisitos de procedencia, conviene precisar, para efectos del presente caso, que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas, y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. Es por esta razón que nuestro legislador ha establecido, a través de lo prescrito en el artículo 384 del Código Procesal Civil, que sus fines se encuentran limitados a: i) la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto; y, ii) la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia. **SEPTIMO.** En ese mismo sentido, por medio de la modificación efectuada al artículo 388 del Código Procesal Civil por el artículo 1 de la Ley N° 31591, publicada el veintiséis de octubre de dos mil veintidós, se ha regulado como causales para interponer recurso de casación, los supuestos en que la sentencia o auto: 1) Han sido expedidos con inobservancia de algunas de las garantías constitucionales de carácter procesal o material, o con una indebida o errónea aplicación de dichas garantías; 2) Incurren o derivan de una inobservancia de las normas legales de carácter procesal sancionadas con la nulidad; 3) Importan una indebida aplicación, una errónea interpretación o una falta de aplicación de la ley o de otras normas jurídicas necesarias para su aplicación; 4) Han sido expedidos con falta de motivación o manifiesta ilogicidad de la motivación, cuando el vicio resulte de su propio tenor, y/o; 5) Se apartan de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema. **OCTAVO.** Sobre los requisitos de procedibilidad, resulta aplicable supletoriamente a la casación del proceso contencioso administrativo, los incisos 1 y 2 (literal c) el artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, en cuanto establece que el recurso de casación procede contra las sentencias y autos expedidos por las salas superiores que, como órganos de segundo grado, ponen fin al proceso, siempre que el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio. Asimismo, cabe anotar que, el artículo 393 del modificado Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, ha establecido expresamente supuestos de improcedencia, así tenemos que, resulta aplicable al proceso contencioso administrativo, su numeral 1 en cuanto señala que la Sala de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a) No cumpla los requisitos y causales previstos en los artículos 391 (numerales 1, 2, 3, 4 y 6) y 388, respectivamente; b) Se refiera a resoluciones no impugnables en casación; o, c) El recurrente hubiera consentido previamente la resolución adversa de primera instancia, si esta fuere confirmada por la resolución objeto del recurso; o si invoca violaciones de la ley

que no hayan sido deducidas en los fundamentos de su recurso de apelación. También en el numeral 2) la referida norma señala que se declara la improcedencia del recurso cuando: a) Carezca manifiestamente de fundamento; o, b) Se hubieren desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales y el recurrente no presenta argumentos suficientes para que se modifique el criterio o doctrina jurisprudencial ya establecida.

NOVENO. En cuanto a la exigencia de fondo prevista en los incisos 1 y 2 (literal c) del artículo 386 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, se tiene que la parte recurrente interpone el recurso de casación contra la sentencia de vista que obra a fojas trece del cuaderno de casación, en cuanto confirma en parte la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la demanda, y, revoca la misma sentencia en el extremo que declaró fundada la demanda, y reformándola, declaró infundada la demanda. Por lo tanto, corresponde a continuación verificar si el recurso de casación se encuentra incurso en alguno de los supuestos de improcedencia establecidos en el modificado artículo 393 del dispositivo legal acotado.

DÉCIMO. De la parte expositiva del recurso de casación interpuesto la empresa Supermercados Peruanos Sociedad Anónima, sustenta sus infracciones normativas, sosteniendo que: **a) Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado (defecto de motivación aparente).** Señala que, en el recurso de apelación se sostuvo que el Informe N° 386-2008, califica como merma a los bienes con "fecha de vencimiento", y, que una lectura profunda de dicho informe permita advertir que se indica que los bienes "con fecha de vencimiento" son mermas. Argumenta que, la sentencia de vista sostiene que los sobrantes en vitrina califican como desmedros porque dichos productos no habrían sufrido un daño de carácter cuantitativo. Sin embargo, no se explica cómo se llega a tal conclusión. Agrega que, la sentencia de vista no meritó el contenido del Informe N° 386-2008. **b) Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado (falta de motivación interna del razonamiento).** Sostiene que, estamos ante un caso de antinomia o conflicto normativo, pues la obligación de almacenar los sobrantes en vitrina y bienes con fallas de origen, por un espacio no menor al de 6 días, previo a su destrucción, conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento del T.U.O. de la Ley de Impuesto a la Renta, se encuentra en los hechos prohibida por una serie de normas sanitarias, sin embargo, la sentencia de vista concluyó que no existe antinomia entre las normas tributarias y las normas sanitarias para el tratamiento de los sobrantes en vitrina (fecha de vencimiento) y bienes con fallas de origen, pues ambas disposiciones regulan aspectos distintos. Agrega que, respecto a las sustracciones de las que fue víctima (hurto al menudeo y/o consumo directo) no podían calificarse como pérdidas extraordinarias, obtenida como consecuencia de delitos, pues dichas sustracciones calificaban como faltas, al no superar las 4 RMV a la que se refiere el artículo 444 del Código Procesal Penal. **c) Infracción normativa por aplicación indebida del quinto párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que, el cumplimiento de lo dispuesto en la norma materia de la presente causal, disposición de orden tributario, importa, invariablemente, el incumplimiento de las normas sanitarias que prohíben guardar o almacenar productos o sustancias que puedan contaminar los bienes que almacena en los ambientes apropiados que la normativa de la materia exige a fin de evitar la contaminación cruzada, es decir, se está ante un caso de antinomia o conflicto normativo. **d) Infracción normativa por interpretación inadecuada del cuarto párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y con ello, la vulneración del principio de legalidad.** Sostiene que, la sentencia de vista pretende sustentar la incorporación de un nuevo requisito temporal, no previsto en la ley, para la deducción de mermas, señalando que este sería **conducente** para acreditar la merma producida, pese a que la ley no establece un requisito de cercanía temporal entre la elaboración del informe técnico y el ejercicio materia de análisis. Agrega que, un informe técnico elaborado en el año 2011 sería perfectamente conducente para acreditar la deducción de mermas del ejercicio 2007. **e) Infracción normativa por aplicación indebida del literal d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que, para determinar si las sustracciones sufridas calificaban como pérdidas ordinarias o extraordinarias, la sentencia de vista debía efectuar un análisis de la propia actividad económica desarrollada por la empresa. Sin dicho análisis, no podía determinarse si las sustracciones sufridas calificaban como pérdidas ordinarias o extraordinarias. Agrega que, se ha aplicado incorrectamente la norma señalada líneas arriba, debido a que la sentencia de vista no advierte que las sustracciones sufridas, debidamente deducidas como mermas, no califican como extraordinarias, requisito sine que non para la aplicación de dicha disposición. **f) Infracción**

normativa por interpretación errónea del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Sostiene que, la obligación de pago de intereses moratorios, descrita en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se circunscribe a los pagos a cuenta no pagados oportunamente, es decir, la falta de pago de los montos de los pagos a cuenta determinados a la fecha de su pago. Si, como consecuencia de un acto de determinación posterior, se modifica el coeficiente establecido para el ejercicio anterior que sirve de sustento para determinar el monto de los pagos a cuenta, estamos ante un evento posterior que, en ninguna circunstancia, podría identificarse como una falta de pago oportuno. Agrega que, la evaluación de si estamos frente a un "pago oportuno" de los pagos a cuenta, debe efectuarse a la fecha en que dichos pagos debían efectuarse.

DÉCIMO PRIMERO. Respecto a las causales descritas en los literales a) y b) del considerando precedente, se advierte que la recurrente no ha descrito con claridad y precisión las infracciones normativas invocadas, toda vez que la empresa recurrente afirma que la Sala Superior omitió considerar argumentos relevantes para resolver la disputa; sin embargo, no proporciona fundamentos claros para respaldar su afirmación de que se infringieron las normas señaladas como causales casatorias. Según la parte recurrente, la violación a las normas que señala se produjo debido a que la Sala Superior no meritó el contenido del Informe N° 386-2008, verificándose que lo que en el fondo pretende la recurrente, es que este Colegiado Supremo efectúe un nuevo estudio de cuestiones ya analizadas por las instancias de mérito a fin de que se asuma por válida la tesis postulada y, de otro lado, un pedido de revaloración probatoria, lo que es ajeno a la función nomofiláctica del recurso de casación, que exonera a la labor casatoria, en principio, de la revaloración de pruebas y de los hechos fijados por las instancias de mérito, así como de juzgar las razones fácticas que formaron convicción para resolver en un sentido específico. Asimismo, la recurrente señala la existencia de antinomia entre las normas tributarias y las sanitarias; sin embargo, y como bien se señala en la sentencia de vista materia de casación: "[...] no se advierte de qué modo el cumplimiento de las normas tributarias (proceder a la destrucción de bienes en presencia de un notario o Juez de Paz) podría implicar un incumplimiento de las normas sanitarias, ya que las mismas no resultan incompatibles sino por el contrario complementarias, debiéndose observar las disposiciones sanitarias para el almacenaje y traslado de los productos que serán objeto de destrucción, así como la forma y procedimiento que exige la norma tributaria para sustentar la deducción del desmedro [...]]" (considerando séptimo); lo que hace que las infracciones postuladas, estén incuridas en el supuesto de improcedencia, señalado en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo en **improcedentes.**

DÉCIMO SEGUNDO. En lo que respecta a las causales descritas en los literales c) y d) del décimo considerando de la presente resolución, la recurrente no ha descrito con claridad y precisión la infracción normativa invocada, pues nuevamente indica que existe antinomia entre normas tributarias y sanitarias, sin embargo, como se menciona en el considerando precedente, la sentencia de vista materia de casación ha señalado en su considerando séptimo que no se evidencia cómo el acatamiento de las regulaciones tributarias podría violar las normas sanitarias, dado que ambas normativas son complementarias, pues es necesario cumplir con las disposiciones sanitarias en lo que respecta al almacenamiento y transporte de los productos que serán destruidos, así como seguir el procedimiento y requisitos establecidos por la normativa tributaria para justificar la deducción de las pérdidas. Los argumentos que se plantean carecen de una exposición que evidencie el modo en que las disposiciones que se invocan como infraccionadas, hubieran generado un fallo con sentido distinto al adoptado por la Sala Superior, todo lo cual importa entonces, por un lado, una discrepancia con la decisión cuestionada por el hecho de ser contraria a los intereses de la empresa ahora impugnante, y, de otro lado, un pedido de revaloración probatoria, lo que es ajeno a la función nomofiláctica del recurso de casación, como ya se ha señalado en considerandos precedentes, lo que hace que las infracciones postuladas, estén incuridas en el supuesto de improcedencia, señalado en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo en **improcedente.**

DÉCIMO TERCERO. Con relación a la causal descrita en el literal e) del décimo considerando del presente pronunciamiento, se advierte que la empresa recurrente no ha descrito con claridad y precisión la infracción normativa invocada, en tanto que, la aplicación indebida de una norma de derecho material como causal del recurso de casación, procede cuando la decisión judicial se sustenta en una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso, debiendo indicar el recurrente cuál es

la norma aplicable; siendo requisito de esta causal denunciada, que la norma cuya inaplicación se pretende, haya sido utilizada por la resolución recurrida, caso contrario será imposible denunciar su impertinencia o aplicación indebida. En el caso de autos, se aprecia que la empresa recurrente no explica de forma adecuada la aplicación indebida a la que se hace referencia respecto del literal d) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y no ha expuesto de qué forma la decisión judicial se sustenta en normas impertinentes. Cabe agregar que conforme se aprecia de sus argumentos, se verifica que en el fondo se pretende cuestionar el criterio desplegado por la instancia de mérito a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso, y más bien carece de fundamento, lo que hace que la infracción señalada esté incurso en el supuesto de improcedencia señalado en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo en **improcedente. DÉCIMO CUARTO.** Respecto a la causal descrita en el **literal f)** del décimo considerando de la presente resolución, se advierte que, los argumentos invocados no precisan las razones por las cuales la empresa recurrente considera que se cometió la infracción normativa mencionada, ni tampoco se especifican las razones por las cuales se habría producido una interpretación errónea del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, cabe destacar que la causal casatoria materia de análisis, busca que se analicen nuevamente los aspectos fácticos que ya han sido abordados por las instancias de mérito. De esta manera, la recurrente pretende que esta Sala Suprema lleve a cabo una nueva evaluación de los hechos base correspondientes al proceso, y cuya revaloración no puede pretenderse en sede casatoria, desde que no se trata de una instancia adicional a las ya recurridas; asimismo, la empresa recurrente no tomó en cuenta el precedente vinculante establecido en el considerando quinto de la sentencia de Casación N° 6619-2021-LIMA, el cual señala: **"5.4.2** Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. Ello en razón a que no se podría liberar del pago de los mismos a quienes morosamente efectúen, dentro del plazo establecido por ley, la declaración y/o pago parcial por este concepto (en mérito a rectificaciones particulares o modificaciones de la base de cálculo de los pagos a cuenta, o acciones de fiscalización y determinación del mismo, etc.), ya que ello supondría un desincentivo para el cabal cumplimiento de la norma; toda vez que esta no se reduce al cumplimiento oportuno sino a la adecuada determinación y pago del íntegro de la obligación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta a efectos de que se extinga la obligación."; tampoco se advierte que se especifique y desarrolle de forma expresa la incidencia directa que tendría la infracción planteada sobre la sentencia cuestionada; en consecuencia, la infracción postulada, se encuentra incurso en el supuesto de improcedencia señalado en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo en **improcedente. DÉCIMO QUINTO.** Del mismo modo, cabe resaltar lo señalado en la Sentencia N° 00802-2020-PA/TC de fecha diecisiete de diciembre de dos mil veinte, fundamento jurídico 19 que establece: "Ahora bien, corresponde dejar establecido que la casación, aun cuando se utilice comúnmente en casi todos los procesos judiciales ordinarios, no ha dejado de ser un recurso extraordinario. Y es extraordinario porque su viabilidad se encuentra circunscrita solo a determinadas resoluciones judiciales y por específicas causales legalmente preestablecidas, y porque en su formulación deben satisfacerse requisitos de forma que, en contraste con los recursos ordinarios, resultan ser altamente especializados, de modo tal que impone como carga procesal a la parte recurrente, entiéndase a su defensa técnica, mayor diligencia y pericia para la interposición de este recurso [...]". **DECISIÓN** Por las razones expuestas, en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1, de la Ley N° 31591, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la empresa **Supermercados Peruanos Sociedad Anónima**, de fecha veintidós de diciembre de dos mil veintidós (fojas cuarenta y nueve a noventa y seis contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, de fecha cinco de diciembre de dos mil veintidós (fojas trece a treinta y ocho), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; en los seguidos por la empresa recurrente contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal; y los devolvieron. Interviene como ponente el señor Juez Supremo

Burneo Bermejo. SS. **BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.**

- 1 En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- 2 El veintiséis de octubre del dos mil veintidós, se ha publicado en el diario oficial El Peruano la Ley que modifica el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo 768, y sus modificatorias, a fin de optimizar el recurso de casación para fortalecer las funciones de la corte suprema de justicia de la república y dicta otras disposiciones
- 3 JIMÉNEZ VARGAS-MACHUCA, Roxana (2012) "Los principios del proceso contencioso Administrativo". En Revista de Derecho Administrativo, N.º. 11; p. 24. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/13543/14168/0>
- 4 **Código Procesal Civil**
Artículo 386.
 1. El recurso de casación procede contra las sentencias y autos expedidos por las salas superiores que, como órganos de segundo grado, ponen fin al proceso.
 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:
 - [...]
 - c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.
- 5 **Código Procesal Civil**
Artículo 391.
 1. El recurso de casación debe indicar separadamente cada causal invocada. Asimismo, citar concretamente los preceptos legales que considere erróneamente aplicados o inobservados, precisa el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustenten su pretensión y expresa específicamente cuál es la aplicación que pretende.
 2. El recurso se interpone:
 - a. Ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada.
 - b. Dentro del plazo de diez días, contado desde el día siguiente de notificada la resolución que se impugna, más el término de la distancia cuando corresponda.
 - c. Adjuntando el recibo de la tasa respectiva.
 3. Si no se cumple con lo previsto en el artículo 386, con los literales a o b del numeral 2 o se invoquen causales distintas de las enumeradas en este código, la Sala Superior rechaza el recurso e impondrá una multa no menor de 10 ni mayor de 50 unidades de referencia procesal en caso de que considere que su interposición tuvo como causa una conducta maliciosa o temeraria.
 4. Si no se cumple con lo previsto en literal c del numeral 2, la Sala Superior concede al impugnante un plazo de tres días para su subsanación, sin perjuicio de sancionarlo con una multa no menor de 10 ni mayor de 20 unidades de referencia procesal si su interposición hubiera tenido como causa una conducta maliciosa o temeraria. Vencido el plazo sin que se produzca la subsanación, se rechaza el recurso.
 - [...]
 6. Si la Sala Superior admite el recurso, eleva el expediente a la Corte Suprema con conocimiento de las partes, quienes son notificadas en sus respectivas casillas electrónicas.
- 6 **Código Procesal Civil**
Artículo 386.
 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:
 - a. En la sentencia o auto se discuta una pretensión mayor a las 500 unidades de referencia procesal o que la pretensión sea inestimable en dinero;
 - b. el pronunciamiento de segunda instancia revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia.
 - [...]

C-2201944-3

CASACIÓN N° 4398-2022 LIMA

Tema: EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD

Sumilla: Los Procuradores Públicos tienen a su cargo la representación del Estado, por lo que al defender los intereses de la entidad a la que representan ante los órganos y tribunales administrativos, corresponde que sean notificados en aquellos procedimientos donde se controvierten asuntos de naturaleza tributaria, como el de autos, o en los casos en que las decisiones que se emitan afecten los intereses del Estado o de la entidad a la que representan.

Palabras clave: excepción de caducidad, notificación de actos administrativos, Procuradores Públicos

Lima, veinticinco de abril de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA **VISTA** La causa número cuatro mil trescientos noventa y ocho guion dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de**

Guerra del Perú, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas ochocientos nueve a ochocientos veinte del expediente electrónico judicial - EJE¹), contra el auto de vista del nueve de diciembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos ochenta y uno a setecientos noventa y cuatro), que confirmó la resolución número seis (auto final), del trece de abril de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y cuatro a seiscientos noventa y siete), que declaró fundada la excepción de caducidad. **Antecedentes del recurso De la demanda** Mediante el escrito del veintisiete de enero de dos mil veintiuno (fojas tres a veinte), subsanada mediante escritos del trece de febrero de dos mil veintiuno (fojas sesenta y dos a sesenta y tres, y cien a ciento uno), la parte recurrente Marina de Guerra del Perú interpone demanda contencioso administrativa, postulando la siguiente pretensión: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18154-10-2013, de fecha seis de diciembre del dos mil trece, que resuelve revocar la Resolución Directoral N° 1409-2009-DCG, del treinta de diciembre del dos mil nueve, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, la cual confirmó en última instancia administrativa la denegatoria de una solicitud de devolución de tasas pagadas por empresa Trabajos Marítimos S. A.; en consecuencia, se deje sin efecto y sin valor legal dicha resolución del Tribunal Fiscal. **Pretensión accesoria:** Una vez declarada la nulidad total de la citada resolución del Tribunal Fiscal, se declare vigente y con valor legal la Resolución Directoral N° 1409-2009-DCG, del treinta de diciembre de dos mil nueve, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI. Como fundamentos de su demanda, señala que el Tribunal Fiscal omitió notificar sus actos administrativos a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, lo cual impidió que pueda realizar una defensa real y efectiva, como lo establecen la Constitución Política del Perú y el Decreto Legislativo N° 1068 - Ley de Defensa Jurídica del Estado, con lo cual se prueba la grave infracción al debido proceso administrativo. Asimismo, indica que los Procuradores Públicos son competentes para ejercer la defensa jurídica del Estado —en este caso en concreto, la defensa de la Dirección General de Capitanías y Guardacostas — DICAPI—, y para ejercer la defensa en los procedimientos en sede administrativa. **Del auto final** El Juez del Vigésimo Juzgado Especializado en los Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante auto final contenido en la resolución seis, del trece de abril de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y cuatro a seiscientos noventa y siete), resolvió: 1. Declarar **FUNDADA LA EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD** formulada por TRIBUNAL FISCAL, en consecuencia, **NULO LO ACTUADO Y POR CONCLUIDO EL PROCESO**. 2. Consentida o ejecutoriada sea la presente resolución archívese definitivamente en el Sistema del expediente judicial electrónico - EJE. **Del auto de vista** El colegiado de la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante auto de vista contenido en la resolución trece, del nueve de diciembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos ochenta y uno a setecientos noventa y cuatro), resolvió: [...] 1.- **CONFIRMAR** la sentencia contenida en la resolución N° Seis de fecha 13 de abril de 2021 de folios 694 a 697 del EJE, que declaró fundada la excepción de caducidad. 2.- **DISPONER** la devolución oportuna de los autos al Juzgado de origen, para los fines consiguiente. Del recurso de casación y auto calificadorio La parte recurrente interpone recurso de casación, que es declarado procedente por esta Sala Suprema mediante auto calificadorio del seis de julio de dos mil veintidós, por las siguientes causales: **1) “Infracción normativa al artículo 47 de la Constitución Política del Perú”:** Los argumentos son los siguientes: a) Este artículo ha sido desarrollado en el Decreto Legislativo N° 1068 – Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado y en su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS; normas vigentes a la fecha en que se llevó a cabo el procedimiento contencioso tributario e incluso a la fecha de la interposición de la demanda contencioso administrativa. b) La Sala Superior interpreta de forma incorrecta las disposiciones del Decreto Legislativo N° 1068 y su Reglamento, en tanto considera que son opuestas al Código Tributario, cuando en realidad no son excluyentes. Más bien, el citado decreto y su reglamento llena un vacío del código, respecto a la defensa de las entidades del Estado que hagan las veces de Administración Tributaria. c) En la resolución recurrida se ha resuelto que no es objeto de controvertida quién ejerce la defensa jurídica del Estado, incluso se ha desestimado implícitamente que las Procuradurías Públicas ejerzan la defensa del Estado en sede administrativa. No obstante, es trascendental determinar que, para el ejercicio de la defensa jurídica del Estado, esta debe ser notificada a fin de tomar conocimiento y de que pueda apersonarse para ejercer las acciones que le correspondan. **2) “Inaplicación del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1068 – Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado”:** Los argumentos

son los siguientes: a) El ad quem no ha valorado lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1068; a pesar de que las Procuradurías Públicas ejerzan la defensa jurídica del Estado (también en sede administrativa). Por tanto, era necesario que la Procuraduría de la Marina de Guerra del Perú tome conocimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal, a fin de interponer la correspondiente demanda contenciosa administrativa; sin embargo, dicho Tribunal nunca lo hizo, sino hasta el requerimiento de notificación que se realizó. b) Aunado a ello, se precisa que el Tribunal Fiscal tenía la obligación de notificar a la Procuraduría de la Marina de Guerra del Perú la existencia del procedimiento contencioso tributario, porque la DICAPI orgánicamente no tiene la capacidad para defenderse por sí misma y por ley tal defensa le corresponde asumir a la mencionada Procuraduría. Ello también fue argumentado en la demanda, pero no ha sido evaluado por las instancias judiciales. **3) “Infracción normativa a los numerales 22.1 y 22.2 del artículo 22 del Decreto Legislativo N° 1068 – Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado”:** Como argumento principal sostiene que se debe considerar que justamente se ha establecido que las Procuradurías Públicas ejercen la defensa jurídica del Estado, con la finalidad de defender los intereses de este en los diferentes ámbitos en que se puedan afectar los mismos, esto incluye la sede administrativa; dado que, el Decreto Legislativo N° 1068 derogó el Decreto Ley N° 17537 – Ley de Representación y Defensa del Estado, donde se establecía que las Procuradurías Públicas intervenían solamente en sede judicial. **5) “Interpretación errónea de los numerales 1 y 8 del artículo 37 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 – Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS”:** Los argumentos son los siguientes: a) La Sala Superior consideró que bastaba con notificar la Resolución del Tribunal Fiscal en el domicilio fiscal de la DICAPI, conforme a lo establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario; así, obvió la obligación de notificar dicho acto administrativo al domicilio de la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, incluso, soslayó hacerlo desde el inicio del procedimiento, a pesar de que el artículo 37 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 prevé ello. b) De forma errada el ad quem considera que cuando la norma hace referencia al “emplazamiento” este alude exclusivamente a las “demandas judiciales” en los términos del Código Procesal Civil; sin embargo, dicha interpretación restrictiva imposibilitaría la intervención en procesos penales. Además, en la ley se ha establecido que los Procuradores Públicos ejercen la defensa en sede administrativa; por tanto, la norma debió interpretarse de manera sistemática e integral, para concluir que cuando el Estado está involucrado en un procedimiento o proceso judicial, en el que sus intereses puedan verse perjudicados, se tendrá que notificar al domicilio oficial de la Procuraduría Pública correspondiente. **6) “Infracción normativa por vulneración del artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil”:** Los argumentos son los siguientes: a) Al no haberse notificado la Resolución del Tribunal Fiscal conforme a ley en el domicilio de la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, se ha incumplido con el objetivo de la notificación de la resolución, que como referencia tiene al artículo 155 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria para efectos procesales. De esta forma, se ha vulnerado los derechos al debido proceso y a la defensa de la acotada Procuraduría. b) En consecuencia, es equivocado considerar para efectos del cómputo del plazo de caducidad solamente la notificación a DICAPI y no considerar la fecha de toma de conocimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal por parte de la referida Procuraduría —esto es, el veintisiete de octubre de dos mil veinte—; puesto que, precisamente ello generó la interposición de la demanda contencioso administrativa dentro del plazo de los tres meses previsto por norma (veintisiete de enero de dos mil veintiuno). **CONSIDERANDOS** Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimita la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, protegiendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito

y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴; en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la casacionista. **1.5** Asimismo se debe precisar: [...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...].⁵ En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la recurrente invoca, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, son normas que rigen sobre la excepción de caducidad. **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia se generó como consecuencia del conflicto consistente en determinar si operó la caducidad para presentar la demanda, pese a que no se notificó a la Procuraduría de la Marina de Guerra del Perú, y si era obligatorio notificar la resolución del Tribunal Fiscal a la Procuraduría o resultaba suficiente con la notificación realizada a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPl. **Tercero: Pronunciamiento respecto a la infracción normativa por vulneración del artículo I del título preliminar del Código Procesal Civil 3.1.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en éste las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. **3.2.** Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso es el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **3.3.** Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones

constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión. **3.4.** Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la Sentencia N° 3943-2006-PA/TC⁶, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada. **3.5** Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales resolvió confirmar el auto final, que declaró fundada la excepción de caducidad y en consecuencia nulo todo lo actuado y concluido el proceso, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente como omisión por parte de la Sala Superior. **3.6** Respecto a la causal procesal planteada, versa sobre la tutela jurisdiccional efectiva, que es aquel derecho que permite el acceso a la justicia ante los tribunales judiciales; también comprende el respeto de las garantías del debido proceso. Conforme señala Priori Pozada: Este principio del proceso exige que toda persona tenga la posibilidad de acudir libre e igualitariamente a un órgano jurisdiccional para solicitar la protección de cualquier derecho e interés frente a cualquier lesión o amenaza, en un proceso que reúna las mínimas garantías, luego del cual se expedirá una decisión motivada y definitiva sobre el fondo de la controversia que sea eficaz.⁷ **3.7.** Por su parte, el Tribunal Constitucional ha interpretado que “la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales, independientemente del tipo de pretensión formulada y de la eventual legitimidad que pueda, o no, acompañarle a su petitorio”. Señala también que la tutela judicial efectiva asegura la participación o acceso del justiciable a los diversos mecanismos (procesos) que habilita el ordenamiento dentro de los supuestos establecidos para cada tipo de pretensión, y además, busca garantizar que, tras el resultado obtenido, pueda verse este último materializado con una mínima y sensata dosis de eficacia⁸. **3.8.** De los argumentos esbozados por la parte recurrente, corresponde determinar si se habría vulnerado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva con arreglo al debido proceso. Es así que, verificando los fundamentos del auto de vista, se advierte que el criterio para considerar que corresponde la excepción de caducidad, es que el Decreto Legislativo N° 1068 resulta ser especial respecto a las normas que contiene el Código Procesal Civil en cuanto a la defensa jurídica del Estado. Estas resultan ser generales frente a la regulación especial prevista en los artículos 104 y 157 del Código Tributario, normas especiales para la resolución del caso. En ese sentido, concluye la Sala Superior que la demanda debió presentarse hasta el veintiocho de marzo de dos mil catorce; sin embargo, fue presentada el veintisiete de enero de dos mil veintiuno. Por lo tanto, se encuentra fuera del plazo de tres meses computados a partir de la fecha de notificación, que fue el veintisiete de diciembre de dos mil trece. **3.9** De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que ha referido los argumentos por los cuales consideró confirmar el auto final; es decir, declara fundada la excepción de caducidad en aplicación de los artículos 104 y 157 del Código Tributario; pues refiere que las normas que contiene el Código Procesal Civil en cuanto a la defensa jurídica del Estado son generales, mientras que las del Decreto Legislativo N° 1068 son una regulación especial dentro del proceso contencioso administrativo, del mismo modo que las normas procesales previstas en el Código Tributario. **3.10** De lo referido se advierte que, independientemente de que el raciocinio y justificación de la Sala Superior sea o no correcto, ha señalado los argumentos por los cuales considera que corresponde la excepción de caducidad. Asimismo, justifica por qué aplica las normas referidas en el párrafo anterior. En ese sentido, se concluye, en este extremo, que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho y de derecho, con lo cual permite conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar

a dicha conclusión, ello en los términos señalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03943-2006-PA/TC antes citado. En consecuencia, corresponde declarar **infundada** esta casual. **Pronunciamiento respecto a la infracción normativa del artículo 47 de la Constitución Política del Perú; del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1068 – Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado; de los numerales 1 y 2 del artículo 22 del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado; Interpretación errónea de los numerales 1 y 8 del artículo 37 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS 3.11.** La parte recurrente señala que el artículo 47 de la Constitución Política del Perú se encuentra sustentado en el Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento; y que estas normas no son contrarias a lo establecido en el Código Tributario, como lo señala la Sala Superior; pues llenan el vacío que existe en el Código Tributario respecto a la defensa de las entidades del Estado. Asimismo, la parte recurrente alega que es necesario que la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú ejerza la defensa jurídica del Estado —en este caso en concreto, la de la DICAPI—, pues también dicha defensa aplica para sede administrativa, por lo que es necesario que la Procuraduría tome conocimiento y sea notificada con la resolución del Tribunal Fiscal; no bastaba que la DICAPI sea notificada con dicha resolución, pues no cuenta con capacidad por sí misma para la defensa y, por ley, le correspondía asumirla a la Procuraduría Pública Adjunta a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú. **3.12.** Al respecto, resulta necesario citar las normas materiales denunciadas: **Constitución Política del Perú Artículo 47.-** La defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos conforme a ley. El Estado está exonerado del pago de gastos judiciales. **Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado Artículo 1.-** De la creación y finalidad El presente Decreto Legislativo tiene por objeto la creación del Sistema de Defensa Jurídica del Estado con la finalidad de fortalecer, unificar y modernizar la defensa jurídica del Estado en el ámbito local, regional, nacional, supranacional e internacional, en sede judicial, militar, arbitral, Tribunal Constitucional, órganos administrativos e instancias de similar naturaleza, arbitrajes y conciliaciones, la que está a cargo de los Procuradores Públicos, cuyo ente rector es el Ministerio de Justicia y está representado por el Presidente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado. Cuando se mencione el vocablo Sistema se entenderá referido al Sistema de Defensa Jurídica del Estado. Artículo 22.- De las funciones de los Procuradores Públicos 22.1. Los Procuradores Públicos tienen como función representar y defender jurídicamente al Estado en los temas que conciernen a la entidad de la cual dependen administrativamente o en aquellos procesos que por su especialidad asuman y los que de manera específica les asigne el Presidente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado. 22.2. La defensa jurídica del Estado comprende todas las actuaciones que la Ley en materia procesal, arbitral y las de carácter sustantivo permiten, quedando autorizados a demandar, denunciar y a participar de cualquier diligencia por el sólo hecho de su designación, informando al titular de la entidad sobre su actuación. **Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS Artículo 37.-** De las atribuciones y obligaciones de los Procuradores Públicos El Procurador Público tiene las siguientes atribuciones y obligaciones: 1. Representar al Estado y defender los intereses de la Entidad a la que representa ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Ministerio Público, Policía Nacional, Tribunal Arbitral, Centro de Conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte. [...] 8. Señalar, además, dirección electrónica en los procesos en los que participe. Cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán considerar lo dispuesto en el artículo 27 del Código Procesal Civil, a efectos de utilizar, de ser el caso, los mecanismos procesales que la Ley contempla. Cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán ser notificados bajo cargo en el domicilio oficial que será publicado una vez al año en el Diario Oficial "El Peruano", dentro del horario establecido para las actividades de las entidades públicas. Cualquier cambio de domicilio deberá publicarse de la misma forma. Adicionalmente el Ministerio de Justicia deberá mostrar esta información en su página Web. **3.13.** Al respecto la Constitución Política del Perú de 1993 claramente establece en su artículo 47 que "la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos conforme a ley. El Estado está exonerado del pago de gastos judiciales", mandato que se condice con lo previsto en el artículo 147 de la Constitución Política del Perú de 1979, que a la letra indicaba: "La defensa de los intereses del Estado está a cargo

de Procuradores Públicos permanentes o eventuales que dependen del Poder Ejecutivo. Son libremente nombrados y removidos por este". **3.14.** Al respecto, es necesario señalar que nos encontramos en un Estado constitucional de derecho⁹, en el cual las normas supremas constituyen parámetros de validez y corrección de las normas legales y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sumisión a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad¹⁰. Estas consideraciones alcanzan y comprenden la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, las que no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, por lo que resulta necesario y exigible orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su "legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio"¹¹. **3.15.** Teniendo en cuenta lo señalado, es preciso mencionar que la supremacía de la Constitución, establecida en su artículo 51, establece que "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado". Asimismo, la defensa judicial del Estado está regulada en el artículo 47 de la Constitución, el cual señala que "la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos conforme a ley [...]". En ese orden normativo, primero, se debe tener en cuenta que existe la norma constitucional de la defensa jurídica del Estado, y que este tema, luego, se encuentra regulado en el Decreto Legislativo N° 1068 (norma vigente al momento de los hechos). **3.16.** El artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1068 regula el objeto de la creación del Sistema Administrativo de Defensa Jurídica del Estado con la finalidad de fortalecer, unificar y modernizar la defensa jurídica del Estado, en sede judicial, extrajudicial, militar, arbitral, Tribunal Constitucional, órganos administrativos e instancias de similar naturaleza y conciliaciones; y señala que la defensa está a cargo de los Procuradores Públicos; asimismo, señala que la defensa jurídica del Estado se rige —entre otros principios— por el de autonomía funcional, unidad de actuación y continuidad. El decreto legislativo tiene establecido en los artículos 22.1 y 22.2 que los Procuradores Públicos tienen como función representar y defender jurídicamente al Estado en los temas que conciernen a la entidad de la cual dependen administrativamente, o en aquellos procesos que por su especialidad asuman, y los que específicamente se les asignen. Además, la defensa jurídica del Estado comprende todas las actuaciones que la ley en materia procesal, arbitral y las de carácter sustantivo permiten, quedando autorizados a demandar, denunciar y a participar de cualquier diligencia por el solo hecho de su designación, informando al titular de la entidad sobre su actuación. **3.17.** El reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS, tenía previstas en su artículo 37 —en consonancia con la ley— las atribuciones y obligaciones de los Procuradores Públicos; preveía entre las funciones la de representar al Estado y defender los intereses de la entidad a la que representa ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Ministerio Público, Policía Nacional, Tribunal Arbitral, Centro de Conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte. Además, en el artículo 8, se establece que, cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán ser notificados bajo cargo en el domicilio oficial que será publicado una vez al año en el diario oficial El Peruano, dentro del horario establecido para las actividades de las entidades públicas. Cualquier cambio de domicilio deberá publicarse de la misma forma. Adicionalmente, el Ministerio de Justicia deberá mostrar esta información en su página web. **3.18.** Se infiere de las normas citadas que los Procuradores Públicos tienen a su cargo la representación del Estado y el deber de defender los intereses de la entidad a la que representa ante los órganos administrativos; por lo tanto, corresponde que sean notificados en aquellos procedimientos administrativos donde las decisiones que se emitan puedan afectar o afecten los intereses del Estado o de la entidad a la que representan. En el caso en concreto, la entidad interesada es la Dirección General de Capitanías y Guardacostas de la Marina de Guerra del Perú, que siguió un procedimiento administrativo contra la empresa Trabajo Marítimos S. A. Asimismo, la resolución del Tribunal Fiscal impugnada resuelve respecto a las devoluciones realizadas por concepto de visita de inspección de seguridad y protección a las naves durante los actos de recepción y despacho de puerto, decisión que afecta a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI y, por lo tanto, la Procuraduría Pública de la DICAPI debería asumir la defensa. Así, se configuran las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente. **3.19.** De lo anteriormente referido, se puede verificar en los actuados que la demanda ha sido formulada en ejercicio de la legitimidad para obrar activa excepcional que faculta a las entidades administrativas a iniciar proceso contencioso administrativa, concedida por el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado

por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹², en concordancia con la norma del artículo 13 y el inciso 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; demanda interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18154-10-2013, del seis de diciembre de dos mil trece, que revocó la Resolución Directoral N° 1409-2009-DCG, del treinta de diciembre de dos mil nueve, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, la misma que declaró infundado el recurso de apelación formulado contra la Resolución de Capitanía N° 083-2009-CE, emitida por la Capitanía de Guardacostas Marítima de Chimbote, que declaró improcedente la reclamación contra la denegatoria ficta de la solicitud de devolución de los pagos realizados por concepto de "Visita de Inspección de Seguridad y Protección a las Naves durante los Actos de Recepción y Despacho de Puerto". Por lo tanto, de los actuados referidos, se confirma que la Procuraduría de la DICAPI debió ser notificada.

3.20. La demanda formulada por el Procurador Público de la Marina de Guerra del Perú —que fue notificado el veintisiete de octubre de dos mil veinte, mediante oficio, del Tribunal Fiscal adjuntando de la resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación— fue interpuesta el veintisiete de enero de dos mil veintiuno, por lo que no se ha excedido, en el caso específico, el plazo legal previsto en el numeral 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 en concordancia con el segundo párrafo del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En consecuencia, el razonamiento de la Sala Superior no se condice con el desarrollado en la presente ejecutoria suprema; motivo por el cual, corresponde estimar estas causales denunciadas por la entidad recurrente, por consiguiente, devienen **fundadas**. Por ende, corresponde declarar fundado el recurso extraordinario interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú, casar la resolución impugnada y, actuando en sede de instancia, revocar el auto que declara fundada la excepción de caducidad y, reformándolo, declarar infundada dicha excepción, por lo que debe continuar el proceso según su estado. DECISIÓN Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas ochocientos nueve a ochocientos veinte). En consecuencia, **CASARON** el auto de vista del nueve de diciembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos ochenta y uno a setecientos noventa y cuatro), emitido por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la resolución número seis (auto final), del trece de abril de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y cuatro a seiscientos noventa y siete), que declaró fundada la excepción de caducidad formulada por el Tribunal Fiscal; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON INFUNDADA** dicha excepción, por lo que se debe continuar el proceso según su estado. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Marina de Guerra del Perú contra el Tribunal Fiscal y Trabajos Marítimos S. A., sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

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

⁴ Loc. cit.

⁵ CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

⁶ Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

⁷ PRIORI POSADA, Giovanni (2019). El proceso y la tutela de los derechos. Lima, PUCP; p. 80.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00763-2005-PA/TC, de fecha trece de abril de dos mil cinco, publicada el primero de febrero de dos mil seis en el diario oficial El Peruano; fundamento 6.

⁹ Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo, no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado constitucional, más aún al derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo:

No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica.

VIGO, Rodolfo Luis (2005). De la ley al derecho. México D.F., Editorial Porrúa; p.

17

10 Constitución Política del Perú

Supremacía de la Constitución

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

¹¹ LANDA ARROYO, César (2005). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Lima, Editorial Gaceta Jurídica; p. 37.

12 Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 157.- DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

C-2201944-4

CASACIÓN N° 470-2022 LIMA

TEMA: EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD

SUMILLA: Los Procuradores Públicos tienen a su cargo la representación del Estado, por lo que al defender los intereses de la entidad a la que representan ante los órganos y tribunales administrativos, corresponde que sean notificados en aquellos procedimientos donde se controvierten asuntos de naturaleza tributaria, como el de autos, o en casos en que las decisiones afecten intereses del Estado o de la entidad a la que representan.

PALABRAS CLAVE: excepción de caducidad, notificación de actos administrativos, Marina de Guerra del Perú

Lima, dieciocho de abril de dos mil veintitres

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa número cuatrocientos setenta y dos mil veintidós, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú, mediante escrito del primero de diciembre de dos mil veintiuno (fojas mil doscientos tres a mil doscientos veinte del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra el auto de vista número diez, del diecisiete de noviembre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento noventa y tres a mil ciento noventa y siete), emitido 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 confirma la resolución número cuatro, del cinco de mayo de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cincuenta y tres a mil ciento cincuenta y cuatro), que declara fundada la excepción de caducidad propuesta por la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, nulo todo lo actuado y concluido el proceso sin declaración sobre el fondo. **Antecedentes del recurso** La parte demandante, Marina de Guerra del Perú, mediante su Procurador Público, interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintisiete de enero de dos mil veintiuno (fojas tres a treinta y siete), contra la empresa Cosmos Agencia Marítima S. A. C. Postuló las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03849-4-2017, del tres de mayo de dos mil diecisiete, que resuelve declarar nulas las Resoluciones Directorales N° 732-2016-MGP/DGCG a N° 734-2016-MGP/DGCG, del dos de agosto del dos mil dieciséis, emitidas por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, la cual confirmó en última instancia administrativa la denegatoria de una solicitud de devolución de tasas pagadas por la empresa Cosmos Agencia Marítima S. A. C. **b) Pretensión accesorias:** Se declare vigentes y con valor legal las Resoluciones Directorales N° 732-2016-MGP/DGCG a N° 734-2016-MGP/DGCG, del dos de agosto del dos mil dieciséis, emitidas por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas

- DICAPI. **Resolución expedida por el juzgado** El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número cuatro, del cinco de mayo de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cincuenta y tres a mil ciento cincuenta y cuatro), declara lo siguiente: 1. DECLARAR FUNDADA LA EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD deducida por la Procuraduría Pública del Tribunal Fiscal. 2. NULO TODO LO ACTUADO Y CONCLUIDO EL PROCESO SIN DECLARACIÓN SOBRE EL FONDO, consentida y/o ejecutoriada que sea la presente resolución **Auto de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante resolución número diez, del diecisiete de noviembre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento noventa y tres a mil ciento noventa y siete), adoptó esta decisión: CONFIRMARON el auto apelado, resolución número cuatro, de fecha cinco de mayo del dos mil veintiuno, obrante a folios mil ciento cincuentitrés y mil ciento cincuenticuatro, por la que se declara fundada la excepción de caducidad propuesta por la Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, nulo todo lo actuado y concluido el proceso sin declaración sobre el fondo. En los seguidos por la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú [...]. Del recurso de casación y el auto calificador Mediante auto calificador del diez de mayo de dos mil veintidós, esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la parte recurrente, por las siguientes causales²: **a) Infracción normativa al artículo 47 de la Constitución Política del Estado, que regula sobre la Defensa Judicial del Estado. b) Infracción normativa al Artículo 1, Artículo 22, numerales 22.1 y 22.2 del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado. c) Infracción normativa al Artículo 5, Artículo 37, numerales 1 y 8 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS. d) Inaplicación del artículo 2005 del Código Civil** Señala el recurrente que, el debate se centra en dilucidar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03849-4-2017 debía o no ser notificada en el domicilio de su representada, lo que es determinante para establecer si la demanda interpuesta se encuentra o no dentro del plazo de caducidad de los tres meses que establece el artículo 157 del TUO del Código Tributario. Al respecto, la Sala Superior ha resuelto que la demanda se interpuso fuera del plazo, dado que ha considerado que no existía obligación de notificar a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra con la citada resolución. El artículo 47 de la Constitución Política del Estado señala que la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos, conforme a ley, los cuales ejercen dicha defensa también en sede administrativa, motivo por el cual, era necesario que la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra tome conocimiento de la citada Resolución del Tribunal Fiscal. En el presente proceso no se ha notificado a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra y se ha notificado de manera directa a la Dirección General de Capitanías y Guarda Costas - DICAPI, que es una entidad que no tiene la potestad de accionar en el ámbito judicial por sí misma, sino que lo hace a través de la referida Procuraduría, consecuentemente, al omitir dicho acto sostiene la recurrente que se ha vulnerado el derecho al debido proceso y su derecho de defensa; por otro lado se argumenta que la Sala Superior prefirió aplicar el Código Tributario y no las normas específicas señaladas en el agravio, referentes a la Defensa Jurídica del Estado, las mismas que no son excluyentes entre sí, sino que se complementan. Finalmente, la recurrente sostiene que la sentencia de vista ha infringido el artículo 2005 del Código Civil, al haberlo inaplicado ya que según manifiesta, el plazo de caducidad para interponer la demanda contencioso administrativa contra la resolución impugnada, recién tuvo su inicio desde que la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra tuvo conocimiento de la existencia y contenido de dicho acto administrativo. Por ende, sostiene que, en tanto no tuvo conocimiento del referido acto, se encontraba imposibilitada de interponer la acción contenciosa administrativa, lo que solicita sea materia de interpretación por la Corte Suprema, en su función nomofiliática.

CONSIDERANDOS Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. 1.1. El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se

han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. 1.2. El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiliática, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 1.3. Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴. En tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. 1.4. Se ha declarado procedente el recurso de casación interpuesto por causales de orden material. Sobre el particular se debe precisar: [...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos assimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...].⁵ En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la parte recurrente invocó, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, se tratan de normas que rigen sobre la excepción de caducidad.

Segundo: Controversia 2.1 Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia se generó como consecuencia del conflicto consistente en determinar si operó la caducidad para presentar la demanda, pese a que no se notificó a la Procuraduría de la Marina de Guerra del Perú; y si era obligatorio notificar la resolución del Tribunal Fiscal a la referida procuraduría o resultaba suficiente con la notificación realizada a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI. **Tercero: Pronunciamiento sobre las siguientes infracciones de carácter material a)** Infracción normativa al artículo 47 de la Constitución Política del Estado, que regula la defensa judicial del Estado. **b)** Infracción normativa de los artículos 1 y 22 (numerales 22.1 y 22.2) del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado **c)** Infracción normativa de los artículos 5 y 37 (numerales 1 y 8) del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS **d)** Inaplicación del artículo 2005 del Código Civil **3.1.** La parte recurrente expone que el artículo 47 de la Constitución Política del Estado señala que la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos, conforme a ley, los cuales ejercen dicha defensa también en sede administrativa, motivo por el cual era necesario que la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú tome conocimiento de la resolución del Tribunal Fiscal. Agrega que en caso de autos no se ha notificado a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra, sino que se notificó de manera directa a la Dirección General de Capitanías y Guarda Costas - DICAPI. **3.2.** Resulta necesario citar las normas denunciadas: Constitución Política del Perú Artículo 47.- La defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos conforme a ley. El Estado está exonerado del pago de gastos judiciales. **Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado**⁶ Artículo 1.- De la creación y finalidad El presente Decreto Legislativo tiene por objeto la creación del Sistema de Defensa Jurídica del Estado con la finalidad de fortalecer, unificar y modernizar la defensa jurídica del Estado

en el ámbito local, regional, nacional, supranacional e internacional, en sede judicial, militar, arbitral, Tribunal Constitucional, órganos administrativos e instancias de similar naturaleza, arbitrajes y conciliaciones, la que está a cargo de los Procuradores Públicos, cuyo ente rector es el Ministerio de Justicia y está representado por el Presidente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado. Cuando se mencione el vocable Sistema se entenderá referido al Sistema de Defensa Jurídica del Estado. [...] Artículo 22.- De las funciones de los Procuradores Públicos 22.1. Los Procuradores Públicos tienen como función representar y defender jurídicamente al Estado en los temas que conciernen a la entidad de la cual dependen administrativamente o en aquellos procesos que por su especialidad asuman y los que de manera específica les asigne el Presidente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado. 22.2. La defensa jurídica del Estado comprende todas las actuaciones que la Ley en materia procesal, arbitral y las de carácter sustantivo permiten, quedando autorizados a demandar, denunciar y a participar de cualquier diligencia por el sólo hecho de su designación, informando al titular de la entidad sobre su actuación. [...] **Decreto Supremo N° 017-2008-JUS - Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 del Sistema de Defensa Jurídica del Estado** Artículo 5.- Especialidad de la norma y ámbito de su aplicación Las disposiciones de la Ley, del presente Reglamento y las que expida el Consejo, prevalecen en materia de defensa jurídica de los intereses del Estado, y son aplicables a los operadores del Sistema y a los abogados. [...] Artículo 37.- De las atribuciones y obligaciones de los Procuradores Públicos El Procurador Público tiene las siguientes atribuciones y obligaciones: 1. Representar al Estado y defender los intereses de la Entidad a la que representa ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Ministerio Público, Policía Nacional, Tribunal Arbitral, Centro de Conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte. [...] 8. Señalar, además, dirección electrónica en los procesos en los que participe. Cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán considerar lo dispuesto en el artículo 27 del Código Procesal Civil, a efectos de utilizar, de ser el caso, los mecanismos procesales que la Ley contempla. Cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán ser notificados bajo cargo en el domicilio oficial que será publicado una vez al año en el Diario Oficial "El Peruano", dentro del horario establecido para las actividades de las entidades públicas. Cualquier cambio de domicilio deberá publicarse de la misma forma. Adicionalmente el Ministerio de Justicia deberá mostrar esta información en su página Web. **Código Civil** Artículo 2005.- La caducidad no admite interrupción ni suspensión, salvo el caso previsto en el artículo 1994, inciso 8. **3.3.** El análisis de las normas denunciadas se realizará de manera conjunta, ello en atención a que se encuentran sustentadas esencialmente a que la demanda interpuesta por el Procurador Público Adjunto de la Marina de Guerra del Perú (parte recurrente) no se encontraría en un supuesto de caducidad. Asimismo, estas normas rigen el tema de vulneración de derechos al debido proceso, la tutela jurisdiccional efectiva y la defensa jurídica del Estado. De las normas expuestas resulta pertinente acudir a la norma procesal que protege el derecho de toda persona (personas naturales y las personas jurídicas, ya sean de derecho privado o público) a la tutela jurisdiccional efectiva, para el ejercicio o defensa de sus derechos e intereses, con sujeción a un debido proceso, regulada en el artículo 1 del título preliminar del Código Procesal Civil. Asimismo, es un derecho fundamental protegido en la norma del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, que establece como principio de la función jurisdiccional la observancia de la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso. **3.4.** Cabe precisar que la tutela jurisdiccional efectiva es aquel derecho que permite el acceso a la justicia en los tribunales judiciales; también comprende el desarrollo del proceso bajo las garantías del debido proceso, conforme señala Priori Pozada: [...] este principio del proceso exige que toda persona tenga la posibilidad de acudir libre e igualitariamente a un órgano jurisdiccional para solicitar la protección de cualquier derecho e interés frente a cualquier lesión o amenaza, en un proceso que reúna las mínimas garantías, luego del cual se expedirá una decisión motivada y definitiva sobre el fondo de la controversia que sea eficaz [...] ⁹ **3.5.** Por su parte el Tribunal Constitucional ha interpretado que: La tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales, independientemente del tipo de pretensión formulada y de la eventual legitimidad que pueda, o no, acompañarle a su petitorio; señala que, la tutela judicial efectiva persigue asegurar la participación o acceso del justiciable a los diversos mecanismos (procesos) que habilita el ordenamiento dentro de los supuestos establecidos para cada tipo de pretensión, y además, busca garantizar que, tras el resultado obtenido, pueda verse este último materializado con una mínima y sensata dosis

de eficacia.⁹ **3.6.** Es necesario indicar que el debido proceso es un derecho fundamental que goza de reconocimiento en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y se concibe como un derecho complejo que implica a su vez un conjunto de manifestaciones que pueden ser entendidas también como derechos¹⁰. Es definido por su finalidad en el proceso y las garantías que brinda en la materialización de otros derechos en el proceso, como el derecho de defensa, de motivación, de impugnación, entre otros. La doctrina formula su definición con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: El proceso "es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia", a lo cual contribuyen "el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal". En este sentido, dichos actos "sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho" y son "condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial".¹¹ **3.7.** La Marina de Guerra del Perú, representada por su Procurador Público, sostiene medularmente que, con arreglo a lo establecido por el artículo 47 de la Constitución Política del Estado, era necesario que sea notificada con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03849-4-2017, materia de la presente demanda. Agrega que, en el presente proceso, se ha notificado de manera directa a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, que es una entidad que no tiene la potestad de accionar en el ámbito judicial por sí misma, sino que lo hace mediante la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú; consecuentemente, al omitir dicho acto se ha vulnerado su derecho al debido proceso y su derecho de defensa. Asimismo, refiere que la Sala Superior prefirió aplicar el Código Tributario y no las normas específicas señaladas en el agravio, referentes a la defensa jurídica del Estado, que no son excluyentes entre sí, sino que se complementan. Añade que se debe considerar la fecha en que la Procuraduría Pública toma conocimiento de la resolución del Tribunal Fiscal es el veintisiete de octubre del dos mil veinte, y es dicha notificación la que generó que se presentase —el veintisiete de enero de dos mil veintiuno— la demanda contencioso administrativa, dentro del plazo de tres meses. **3.8.** Corresponde acudir a los fundamentos de la resolución de vista, para determinar si se habría vulnerado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva con arreglo al debido proceso. De los argumentos esbozados por la parte recurrente, corresponde determinar si se habría vulnerado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva con arreglo al debido proceso. Es así que, verificando los fundamentos del auto de vista, se advierte que el criterio para considerar que concurre la excepción de caducidad es que el Decreto Legislativo N° 1068 resulta ser especial respecto a las normas que contiene el Código Procesal Civil en cuanto a la defensa jurídica del Estado, y que estas resultan ser generales frente a una regulación especial prevista en el artículo 104 y 157 del Código Tributario, que son normas especiales para la resolución del caso. Al respecto, la Sala Superior señala que la demanda debió presentarse hasta el seis de septiembre del dos mil diecisiete; sin embargo, fue presentada el veintisiete de enero de dos mil veintiuno. Por lo tanto, se encuentra fuera del plazo de tres (3) meses computados a partir de la fecha de notificación de la resolución impugnada a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas de la Marina de Guerra del Perú, que fue el cinco de junio del dos mil diecisiete. **3.9.** Al respecto, es necesario señalar que nos encontramos en un Estado constitucional de derecho¹², en el cual las normas supremas constituyen parámetros de validez y corrección de las normas legales y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sujeción a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad¹³. Estas consideraciones alcanzan y comprenden la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, las que no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, por lo que resulta necesario y exigible orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su "legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio"¹⁴. **3.10.** Asimismo, es importante señalar que, en nuestro Estado constitucional de derecho, resulta indiscutible la supremacía de las normas constitucionales sobre las normas legales, conforme establece el artículo 51 de la Constitución Política del Estado. **3.11.** Ello resulta relevante en el caso de autos, en tanto la defensa judicial del Estado a cargo de los Procuradores Públicos se encuentra prevista en el artículo 47 de la Constitución Política del Estado, el cual señala que la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos conforme a ley. En ese orden normativo, primero, se debe tener en cuenta que existe la norma constitucional de la defensa jurídica del Estado; y que este tema se encuentra regulado en el Decreto Legislativo N° 1068 (vigente al momento de los hechos). **3.12.** El artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1068 regula el objeto de la creación del

Sistema Administrativo de Defensa Jurídica del Estado, que tiene la finalidad de fortalecer, unificar y modernizar la defensa jurídica del Estado, en sede judicial, extrajudicial, militar, arbitral, Tribunal Constitucional, órganos administrativos e instancias de similar naturaleza y conciliaciones, defensa que está a cargo de los Procuradores Públicos. Asimismo, el artículo 1 Decreto Legislativo N° 1068 señala que la defensa jurídica del Estado se rige —entre otros principios— por el de autonomía funcional, unidad de actuación y continuidad. Asimismo, está establecido en los numerales 22.1 y 22.2 del artículo 22 del mismo decreto legislativo que los Procuradores Públicos tienen como función representar y defender jurídicamente al Estado en los temas que conciernen a la entidad de la cual dependen administrativamente, o en aquellos procesos que por su especialidad asuman, y los que específicamente se les asignen. Además, la defensa jurídica del Estado comprende todas las actuaciones que la ley en materia procesal, arbitral y las de carácter sustantivo permiten, y los Procuradores quedan autorizados a demandar, denunciar y a participar de cualquier diligencia por el solo hecho de su designación, informando al titular de la entidad sobre su actuación. **3.13.** El reglamento del Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS, tiene previsto en su artículo 37, en consonancia con la ley, las atribuciones y obligaciones de los Procuradores Públicos. Prevé entre las funciones de la de representar al Estado y defender los intereses de la entidad a la que representan ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Ministerio Público, Policía Nacional, tribunal arbitral, centro de conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte. Precizando el citado artículo mencionado en su inciso 8, que cuando el Estado sea emplazado, los Procuradores Públicos deberán ser notificados bajo cargo en el domicilio oficial que será publicado una vez al año en el Diario Oficial "El Peruano", dentro del horario establecido para las actividades de las entidades públicas. Cualquier cambio de domicilio deberá publicarse de la misma forma. Adicionalmente el Ministerio de Justicia deberá mostrar esta información en su página Web. **3.14.** Se infiere de las normas citadas que los Procuradores Públicos tienen a su cargo la representación del Estado y el deber de defender los intereses de la entidad a la que representa ante los órganos administrativos. Por lo tanto, corresponde que sean notificados en aquellos procedimientos administrativos donde las decisiones que se emitan afecten los intereses del Estado o de la entidad a la que representan. En el caso en concreto, la entidad interesada es la Dirección General de Capitanías y Guardacostas de la Marina de Guerra del Perú. Ella siguió un procedimiento administrativo contra Cosmos Agencia Marítima S. A. C. y la resolución del Tribunal Fiscal impugnada resolvió respecto a la devolución de pagos realizados por concepto de visita de inspección de seguridad y protección a las naves durante los actos de recepción y despacho de puerto, decisión que afecta a la DICAPI, por lo que se configuran así las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente. **3.15.** De lo anteriormente referido, se puede verificar en los actuados que la demanda ha sido formulada en ejercicio de la legitimidad para obrar activa excepcional que faculta a las entidades administrativas a iniciar proceso contencioso administrativo, concedida por el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹⁵, en concordancia con la norma de los artículos 18 (inciso 2) y 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584. Dicha demanda fue interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3849-4-2017, del tres de mayo de dos mil diecisiete, que declaró nulas las Resoluciones Directorales N° 732-2016-MGP/DGCG a N° 734-2016-MGP/DGCG, del dos de agosto de dos mil dieciséis, emitidas por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, las mismas que declararon infundadas las apelaciones interpuestas contra las resoluciones fictas denegatorias que resuelven las solicitudes de devolución de los pagos efectuados por concepto de "Visita de Inspección de Seguridad y Protección a las Naves durante los Actos de Recepción y Despacho en Puerto" de los periodos dos mil cinco a dos mil siete. **3.16.** Siendo que la demanda formulada por el Procurador Público de la Marina de Guerra del Perú —notificado el veintisiete de octubre de dos mil veinte mediante oficio del Tribunal Fiscal, en que se adjunta la resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación—, a la fecha de interposición de la demanda —el veintisiete de enero de dos mil veintiuno— no se había excedido el plazo legal previsto en el numeral 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, en concordancia con el segundo párrafo del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; por lo que corresponde declarar **fundadas** estas causales. Por tales razones, deviene **fundado** el recurso extraordinario interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú, por lo que se debe casar el auto de vista y, actuando en sede de instancia, revocar el auto expedido por el Juzgado que declara fundada la excepción de caducidad planteada por la Procuradora

Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y, reformándola, declarar infundada dicha excepción, por lo que se debe continuar con el proceso según el estado en que se encuentre. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales de la Marina de Guerra del Perú**, mediante escrito del primero de diciembre de dos mil veintiuno (fojas mil doscientos tres a mil doscientos veinte). En consecuencia, **CASARON** el auto de vista número diez, del diecisiete de noviembre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento noventa y tres a mil ciento noventa y siete), emitido por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la resolución número cuatro, del cinco de mayo de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cincuenta y tres a mil ciento cincuenta y cuatro), que declaró fundada la excepción de caducidad, deducida por la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y declaró nulo todo lo actuado y concluido el proceso sin declaración sobre el fondo; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON INFUNDADA** la referida excepción de caducidad, por lo que se debe continuar el proceso según su estado; y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley, en los seguidos por la Marina de Guerra del Perú contra el Tribunal Fiscal y Cosmos Agencia Marítima S. A. C., sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, **TOVAR BUENDÍA**.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

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

⁴ Loc. cit.

⁵ CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano el veintiocho de junio de dos mil ocho.

⁷ Publicado en el diario oficial El Peruano el cinco de diciembre de dos mil ocho.

⁸ PRIORI POSADA, Giovanni (2019). El proceso y la tutela de los derechos. Lima, PUCP; p. 80.

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 763-2005-PA/TC, de fecha trece de abril de dos mil cinco, publicada el primero de febrero de dos mil seis en el diario oficial El Peruano; fundamento 6.

¹⁰ SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Lima, PUCP; p. 23.

¹¹ Ibidem, p. 24.

¹² Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo, no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado constitucional, más aún al derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo:

No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica.

VIGO, Rodolfo Luis (2005). De la ley al derecho. México D.F., Editorial Porrúa; p. 17

¹³ **Constitución Política del Estado**

Supremacía de la Constitución

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

¹⁴ LANDA ARROYO, César (2005). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional. Lima; p. 37.

¹⁵ **Código Tributario**

Artículo 157.- DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. [Énfasis nuestro]

CASACIÓN Nº 11760-2022 LIMA

TEMA: INFRACCIONES ADUANERAS

SUMILLA: En el caso concreto y dada la naturaleza de la mercancía, la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, por haberse realizado la “descarga” de mercancía líquida a granel de Biodiesel o biocombustible líquido a granel.

PALABRAS CLAVE: Descarga de mercancías líquidas, Retiro de la Mercancía, Levante, Depósito Aduanero

Lima, once de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados han interpuesto los siguientes recursos de casación: **i)** el codemandado **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintidós (folios 306-315 del EJE¹); y **ii)** la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, mediante escrito del veinte de abril de dos mil veintidós (folios 324-337 del EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, de fecha cuatro de abril de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 286-300 del EJE), que revocaron la sentencia de primera instancia, que declara infundada la demanda, dicha resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número nueve, de fecha veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno (folios 206-212 del EJE). **Antecedentes Demanda** El veintisiete de junio de dos mil diecinueve, Pure Biofuels del Perú S.A.C², interpone demanda contencioso administrativa (folios 55-89), con las siguientes pretensiones: **a) Primera Pretensión Principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02726-A-2019, de fecha 21 de marzo de 2019, en tanto resuelve confirmar la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2016-000763, la cual desestimó el reclamo interpuesto contra la Resolución Jefatural de División N° 118-3D2300-2015-000343 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2015-245137, la cual, dispuso sancionar a nuestra empresa con una multa ascendente a S/. 3'971.667.00 (tres millones novecientos setenta y un mil seiscientos sesenta y siete soles con cero céntimos), en aplicación de la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). **b) Segunda Pretensión Principal:** Que, se ampare la pretensión de plena jurisdicción y se declare que la empresa no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). **c) Pretensión Accesorio a la Primera Pretensión Principal:** Que, conforme a lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, solicitamos que se declare la nulidad total de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D2300-2015-000343 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2015-245137 así como de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2016-000763, mediante las cuales se imputo y confirmo, respectivamente, la multa ascendente a S/. 3'971.667.00 (tres millones novecientos setenta y un mil seiscientos sesenta y siete soles con cero céntimos), en aplicación de la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: - En el presente caso no existe ni “retiro” ni “punto de llegada” sobre los alcances de dichos términos establecidos en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, pues el presente caso no se trata de un supuesto de “retiro” de mercancías, sino que se trata de una “descarga” de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Pure Biofuels del Perú S.A.C. - Existió “autorización” para descargar el combustible: sobre el caso de mercancías descargadas por tuberías. Además, se desprende que el Procedimiento General de Depósito Aduanero al considerar la descarga de fluidos a granel mediante tuberías dispone que tal tipo de mercancía debe descargarse directamente en el depósito aduanero autorizado que contenga la logística apropiada (tanques de almacenamiento de hidrocarburos) para su almacenamiento y conservación. **Contestaciones de la demanda** La **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, contesta la demanda, bajo el siguiente fundamento principal: **a)** Al haber, la demandante, “descargado” o sea trasladado la mercancía del

buque por la tubería directamente al depósito que tiene la demandante sin que se le haya asignado el canal (rojo, cuando es revisión física o naranja cuando es revisión documental), está contraviniendo con lo dispuesto por la normativa aduanera, ya que al ingresar la embarcación con la mercancía a la zona primaria ha debido quedarse allí en el puerto dentro del buque (la mercancía) y pedir a la aduana la respectiva autorización, la verdad material y fáctica es que el combustible extranjero traído en la embarcación para poder ingresar al territorio peruano, es decir, al depósito de la demandante ha debido de requerir el permiso a la Intendencia de Aduana Marítima, el que tenga un permiso para poder directamente descargar de un lugar (o sea el buque) a otro (al depósito), no es lo mismo a informar a la autoridad que está ingresando nueva mercadería extranjera (vía marítima) al territorio nacional y se pueda sin autorización de la aduana marítima, descargar la mercadería, ya que este permiso es para facilitar que cuando llegue la mercadería se le pida el permiso a la intendencia de aduana para sacar la mercancía del buque y no tener que llenar en tanques para trasladar vía terrestre la mercancía, mas no es para descargar todas la veces que quiera el combustible del buque sin avisar a la aduana marítima. El **Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas**, contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos centrales: **a)** La naturaleza de la mercancía y la operatividad especial en la descarga de los combustibles a través de la descarga directa por tuberías, no conlleva a la inaplicación de la normativa vigente que regula las reglas generales del régimen de depósito aduanero bajo la modalidad de despacho urgente en tanto no se opongan a las contempladas en el literal E de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.03-A, dado que tales reglas que regulan la gestión aduanera de tales despachos guarda armonía con el debido control aduanero, permitiendo contrastar la mercancía que arriba al país con la mercancía que ingresa al depósito aduanero. **b)** Considerando lo dispuesto por lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley General de Aduanas, la que específicamente indica que la Administración Aduanera se encarga de la administración, recaudación, control y fiscalización aduanera del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero, aunado a lo dispuesto en el artículo 1 de la mencionada Ley, se debe tener en cuenta que la SUNAT – Administración Aduanera puede regular los actos en los que suponen ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde nuestro territorio aduanero. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución nueve del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda interpuesta, por considerar que: **a)** En el caso de autos, la empresa encargada de despachar la mercancía “Biodiesel”, propiedad de la demandante, la descargó a través de tuberías al ser una mercancía líquida desde la nave ubicada en zona primaria aduanera; sin embargo, no se cumplió con los requisitos establecidos en el Procedimiento General de “Manifiesto de Carga” y el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, de realizar la descarga de la mercancía con la autorización de la Administración Aduanera, por lo cual se incurre en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la referida Ley. **b)** La demandante refiere que no incurrió en la infracción señalada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, que dispone que los consignatarios o consignantes cometen infracciones pasibles de multa cuando realicen el retiro de las mercancías del punto de llegada cuando no se haya autorizado su retiro, debido a que la mercancía en cuestión, Biodiesel, al ser un bien líquido no existe un “retiro” y tampoco un “punto de llegada” en su traslado, según las definiciones dispuestas en dicha norma. Sin embargo, tal y como se describió en el acápite 11.3.3 de la presente sentencia, el artículo 2 de la Ley General de Aduanas define el concepto de punto de llegada como aquel establecido en zona primaria, entre los cuales se encuentran los espacios acuáticos. En ese sentido, en el presente caso, al haberse movilizó la mercancía Biodiesel desde la nave tal y como lo explicó la demandante en su escrito, el punto de llegada es dicho espacio acuático autorizado por la autoridad aduanera. **Sentencia de Vista** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución quince del cuatro de abril de dos mil veintidós, 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, se **revoca** la sentencia de primera instancia que declara **infundada** la demanda en todos sus extremos, y reformándola, se declara **fundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** La infracción establecida en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas se configura cuando se retira la mercancía del punto de llegada al depósito aduanero sin autorización. En el presente caso, la empresa (transportista) encargada de despachar la mercancía “Biodiesel”, propiedad de

la demandante, la descargó a través de tuberías al ser una mercancía líquida desde la nave ubicada el espacio acuático que no constituye zona primaria aduanera hacia el depósito aduanero autorizado, ubicado en Av. Néstor Gamba, provincia constitucional del callao, sin efectuar una previa descarga en el terminal portuario, constituyendo dicho depósito aduanero zona primaria y punto de llegada a la vez, por lo que se cumplió con los requisitos establecidos en el Procedimiento General de "Manifiesto de Carga" y el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, de realizar la descarga de la mercancía con la autorización de la Administración Aduanera. Por consiguiente, se coligió que los hechos no se subsumen a la norma señalada; en consecuencia, no se incurre en la infracción tipificada en la norma glosada precedentemente; y, habiendo la instancia inferior fallado en sentido contrario, corresponde revocar la resolución venida en grado a fundada en todos sus extremos. **b)** En el caso de autos, y del análisis del supuesto de hecho que regula la infracción tipificada en el precepto numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, así como uno de los conceptos jurídicos – aduaneros, verifica que la compañía actora no incurrió en tal infracción, dado que no se trata de un supuesto de "retiro" de mercancías, sino que se da una "descarga", de responsabilidad del transportista, no del dueño o consignatario de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú. Este proceso de descarga es la primera operación que se realiza cuando un medio de transporte arriba a nuestro territorio aduanero transportando carga para el punto de destino en el país. La descarga es una operación que es autorizada al transportista luego que comunique por medios electrónicos a la administración aduanera la información de la fecha y hora de llegada del medio de transporte. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si el demandante incurrió en la infracción prevista en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas por la descarga de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú S.A.C. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación de fecha veintiocho de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedentes los recursos de casación presentados por los codemandados Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal y la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, por las siguientes causales: Recurso de casación del Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. Infracción normativa por inaplicación del artículo 2 de la Ley General de Aduanas- Decreto Legislativo N° 1053. El argumento central del recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior habría inaplicado una norma de derecho material, al mencionar que el medio de transporte Siva Rotterdam estuvo situado en el Terminal Multiboyas y que la nave se encontraba en bahía (espacio acuático), lo que no constituiría zona primaria. Infracción normativa por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. El argumento central del recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior habría efectuado una deficiente interpretación al indicar que la demandante no calzaría con la tipificación del referido numeral, no habiendo tomado en cuenta que Pure Biofuels del Perú S.A.C. habría incluido el mismo RUC que el contribuyente Valero Perú S.A.C. (RUC 20513251506). Recurso de casación de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. **Infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas.** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista no habría aplicado el artículo mencionado, el cual señala que las infracciones cometidas por los contribuyentes aduaneros se determinan de manera objetiva, y que basta la configuración de los aspectos objetivos para la comisión de la infracción y proceder con la sanción correspondiente; las sanciones deben estar aprobadas por Decreto Supremo. **Infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.** El argumento principal del recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista considera que el "punto de llegada" fue el depósito aduanero, lo cual es una falacia; cuando dicha mercadería llegó al Perú, estaba en el medio de transporte Siva Rotterdam, en el espacio acuático (zona primaria), registrándose como fecha de llegada el ocho de mayo de dos mil quince. En ese sentido, al haberse movilizado dicha mercadería desde la nave de propiedad de la empresa Siva Rotterdam tal y como lo explicó el demandante en

su escrito, que el punto de llegada es dicho espacio acuático autorizado por la autoridad aduanera. **Infracción normativa por inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas.** El fundamento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior no habría aplicado dicha norma en razón de que la descarga de la mercadería habría contado con la autorización de la Administración Aduanera, no respetando de esta manera, lo señalado por el procedimiento general "Manifiesto de Carga", INTA-PG.09 (versión 05), cuyo punto 18 dispone que la mercadería descargada por tuberías, ductos, cables u otros medios es entregada al almacén aduanero o dueño o consignatario siempre y cuando cuente con el levante o la autorización respectiva. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal SEGUNDO. Infracción normativa por inaplicación del artículo 2 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053 e infracción normativa por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. 2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, asimismo al realizar la lectura de los fundamentos de las infracciones señalas y considerando que ambas poseen una estrecha vinculación, corresponde realizar un análisis conjunto, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 2.- Definiciones Para los fines a que se contrae el presente Decreto Legislativo, se define como: [...] Punto de llegada. – Aquellas áreas consideradas zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país. En el caso de transporte aéreo, los terminales de carga del transportista regulados en las normas del sector transporte podrán ser punto de llegada siempre que sean debidamente autorizados por la Administración Aduanera como depósitos temporales. Zona Primaria. – Parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centros de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o

autorizados para las operaciones arriba mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normatividad vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometan infracciones sancionables con multa [...] c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: [...] 9. Efectúen el retiro de mercancías del punto de llegada cuando no se haya concedido el levante, se encuentren con medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera o no se haya autorizado su retiro en los casos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su Reglamento.

TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1. En el caso, el recurrente señala que la Sala Superior no ha aplicado el artículo 2 de la Ley General de Aduanas; en tanto, el “punto de llegada”, se encuentra definido por aquellas áreas que son consideradas zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país y el concepto de “zona primaria” puede comprender espacios acuáticos habilitados o autorizados para operaciones entre las cuales se encuentra el desembarque y movilización de mercancías. **3.2.** Ahora bien, aprecia esta Sala Suprema de los actuados administrativos así como de lo desarrollado en la Sentencia de Vista que, en fecha 07 de mayo de 2015, a través de la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) N° 118-2015-70-002783 y bajo la modalidad de despacho urgente, la demandante solicitó al Régimen de Depósito Aduanero la descarga de 2'000,000.00 Kgs de la mercancía denominada “Soya Methyl Ester Fatty Acid Methyl Ester Biodiesel” en presentación líquida a granel, amparada en la factura comercial N° 0315688253 de fecha 27 de abril de 2015 y Conocimiento de Embarque N° 1, señalando la descarga directa. Asimismo, la descarga de la mercancía hacia el depósito aduanero se inició el 08 de mayo de 2015 a las 16:45 horas y se culminó el 09 de mayo de dos mil quince a las 00:55 desde el espacio acuático que ocupó la nave hacia el depósito aduanero. Siendo que, de forma posterior, la Agencia de Aduana Aduamerica S.A., en representación de su comitente, el demandante Pure Biofuels del Perú presentó la DAM N° 118-2015-70-002782 a la Administración Aduanera el 11 de mayo de 2015, para la emisión de la Guía de Entrega de Documentos y la asignación del canal de control. No obstante, la Administración Aduanera de una revisión de la DAM N° 118-2015-70-002782, señala que al haber presentado la documentación sustentatoria de la destinación al régimen de depósito aduanero con fecha posterior al “retiro de la mercancía” hacia el depósito aduanero, habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. **3.3.** Bajo ese contexto, refiere la Sentencia de Vista en el Considerando Quinto, lo siguiente [...] 5.4. Habiendo establecido esos hechos, se debe resaltar que del expediente administrativo se observa que el **transportista** descargó el biodiesel directamente por tubería desde el medio de transporte Siva Rotterdam (bodegas de la nave) situado en el terminal multiboyas, instalado en el distrito de Ventanilla, de la Provincia Constitucional del Callao, hacia su **depósito aduanero autorizado, sin efectuar una previa descarga en el terminal portuario, complejo fronterizo, complejo Aduanero de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao o depósito temporal.** Dicho terminal es operado por la demandante en virtud a la autorización otorgada por la Autoridad Portuaria Nacional, mediante Resolución del Acuerdo de Directorio N° 039-2009-APN/DIR y la Licencia Portuaria 001-2009-APN/RAD-LP de fecha 13 de octubre de 2009 y la Resolución Suprema N° 020-2009-MTCL En cuanto al **depósito aduanero**, este fue autorizado por la Administración Aduanera mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000-3A0000/2009-001015 a operar como depósito aduanero público en el local ubicado en Mz, B, lote 12, Urbanización Industrial Fundo Márquez Km. 11.5, Av. Nestor Gambetta, provincia Constitucional del Callao, con código de aduana N° 1557. En ese sentido, siendo que el depósito aduanero es definido por el artículo 2 de la Ley General de Aduanas como “el local donde se ingresan y almacenan mercancías solicitadas al régimen de depósito aduanero”, se tiene entonces que **los depósitos aduaneros autorizados** para tal efecto por la Administración Aduanera **tienen la condición de zona primaria** donde se realiza operaciones vinculadas al ingreso de mercancía al país y, en consecuencia, **constituyen un punto de llegada.** Es decir, la empresa transportista que tenía la función de despachar la mercancía líquida a granel de biodiesel, cuya propiedad es del demandante, **descargó** el referido biodiesel a través de tuberías desde la nave que se hallaba en el espacio acuífero hacia el depósito aduanero autorizado. En consecuencia, el espacio acuífero en donde se encontraba la nave y tuberías de descarga no podría constituir una zona primaria aduanera; en tanto, recién desde ese punto, terminal Multiboyas instalado en el distrito de Ventanilla, de la Provincia Constitucional del Callao, se realizaba la descarga directa de fluidos por tuberías hacia el depósito aduanero como su punto de llegada, no siendo otro el procedimiento por cual se podría

descargar dicha mercancía líquida. **3.4.** En esa línea y de acuerdo a las circunstancias del caso así como la particularidad de la mercancía, al ser de naturaleza líquida a granel de biodiesel o combustible líquido a granel, se trata de una descarga de fluidos por tuberías desde el medio de transporte Siva Rotterdam (bodegas de la nave) hacia el **depósito aduanero autorizado (punto de llegada)**, dicha particularidad la diferencia de un retiro de mercancías. Cabe precisar que si bien el inicio de la descarga se dio el día 08 de mayo de 2015 a las 16:45 horas y finalizó la descarga, el día 09 de mayo de 2015 a las 00:55 horas, ello no implica que el retiro de la mercancía se haya dado el día 08 de mayo, en tanto, el referido día fue en el que se inició la descarga de la mercancía y no su retiro, considerando el “depósito aduanero” como “punto de llegada”; es así que el artículo 2 de la Ley General de Aduanas define “punto de llegada” como un área considerada zona primaria en las que se realicen operaciones vinculadas al ingreso de mercancías al país y también define a “depósito aduanero” como el local donde se ingresan y almacenan mercancías solicitadas al régimen de depósito aduanero, los cuales pueden ser privados o públicos. Considerando ello, la nave Siva Rotterdam no se encontraba situada en una zona primaria ya que se hallaba en el Terminal Multiboyas para iniciar la descarga directa de fluidos por tuberías submarinas, hacia su depósito aduanero autorizado, siendo el referido depósito aduanero su zona primaria y punto de llegada, desde donde se realizarán operaciones que se encuentren vinculadas al ingreso de mercancías al país. Por lo que el retiro de la mercancía desde el depósito aduanero como punto de llegada, se habría realizado correctamente. **3.5.** Asimismo, respecto a los argumentos del recurrente vinculados a la errónea interpretación de la infracción prevista en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, por la descarga de mercancías líquidas a granel por medio de tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento. Esta Sala Suprema debe señalar que, dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini⁵ que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de solución) de una controversia específica. En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, interpretar **implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa, en el entendido de que la interpretación jurídica tiene por objeto disposiciones o documentos normativos**, cuyo resultado es precisamente una norma⁶. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, las normas no son sino el resultado de interpretación de leyes o disposiciones normativas⁷. **3.6.** Teniendo en cuenta lo anterior, el recurrente refiere que la Sala Superior otorgó un sentido erróneo a lo dispuesto por el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, puesto que constituye infracción cuando los dueños, consignantes o consignatarios de la mercancía la retiren del punto de llegada sin la autorización de retiro respectiva. Atendiendo a la conducta señalada por el recurrente, esta Sala Suprema verificará si la conducta citada se encuentra ajustada al supuesto de infracción imputado, así como refiere la Sentencia de Vista. En ese sentido, la referida disposición normativa señala que se comete infracción aduanera cuando los dueños, consignatarios o consignantes, efectúan el retiro de mercancía del punto de llegada cuando no se ha autorizado su retiro por la autoridad aduanera. Por lo que resulta relevante en el caso, determinar la diferencia entre los alcances de un “retiro” y una “descarga”. **3.7.** Conforme hemos ido desarrollando en la presente Ejecutoria Suprema, específicamente en los acápites 3.4 a 3.6, en el caso de autos, no se da el supuesto de un “retiro” de mercancías en fecha 08 de mayo de 2015, dado que en la referida fecha se da una “descarga” de mercancías líquidas a granel, a través de las tuberías submarinas desde una nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero de Valero Perú S.A.C. Por ello, la Sala Superior señala en el Considerando Quinto de la sentencia de Vista que “[...] la descarga es una operación que es autorizada al transportista luego que comunique por medios electrónicos a la administración aduanera la información de la fecha y hora de llegada del medio de transporte”. Por ello, la descarga de mercancía no se subsume al supuesto de hecho de la norma; en tanto, conforme obra en los actuados administrativos, **el retiro fue autorizado en fecha 11 de mayo de 2015 del Biodiesel 100**, cuando ya se había descargado dicha mercancía líquida a través de la operación de bombeo del combustible de la nave a las tuberías que conducen a las instalaciones del depósito aduanero como “punto de llegada”. Además de que la descarga es responsabilidad del transportista, y no del dueño o consignatario. Asimismo, como un argumento obiter dicta, resulta necesario precisar lo señalado por la Sala Superior respecto a que la demandante no incurrió en la infracción

aduanera alegada: [...] De los puntos señalados precedentemente, se corrobora que la recurrente no incurrió en modo alguno en la infracción aduanera establecida en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, debido a que conforme a la naturaleza de mercancía líquida a granel del Biodiesel, a efectos de su descarga, debe seguir el procedimiento especial dispuesto en el literal E del Procedimiento General de Depósito Aduanero, y no lo dispuesto en los numerales 1, 2 y 3 del literal c) del referido procedimiento, los cuales serían aplicables para el común de las mercancías, mas no así el que fue importado por la actora, esto es, el biocombustible líquido a granel. **3.8.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya **inaplicado el artículo 2 de la Ley General de Aduanas**, así como **no ha interpretado erróneamente el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas**, corresponde declarar **infundadas** estas causales. Recurso de Casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT CUARTO. Infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas e inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas. **4.1.** En este punto, corresponde realizar un análisis conjunto de las infracciones materiales alegadas por la recurrente, en tanto, ambas se encuentran vinculadas, conforme a lo cual, nos referiremos a las disposiciones normativas cuya infracción se advierte: **Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 111.- Tuberías, ductos, cables u otros medios La SUNAT establecerá los procedimientos para la entrada y salida de mercancías por tuberías, ductos, cables u otros medios. Artículo 189.-Determinación de la infracción La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo. Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometen infracciones sancionables con multa: [...] c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: [...] 9. Efectúen el retiro de las mercancías del punto de llegada cuando no se haya concedido el levante, se encuentren con medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera o no se haya autorizado su retiro en los casos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su reglamento. **QUINTO.- Análisis del caso concreto** En atención a las infracciones normativas señaladas, pasaremos a realizar un análisis a partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento de cada una de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva y que se encuentran vinculadas entre sí. Así, tenemos lo siguiente: **5.1.** En el caso, la recurrente advierte como primera infracción normativa la inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, la misma que refiere que la infracción será determinada en forma objetiva y señala la recurrente que la Sala Superior no habría aplicado la mencionada disposición; en tanto el demandante inició la descarga del producto Biodiesel en fecha 8 de mayo del 2015 y que recién presentó la documentación sustentatoria el 11 de mayo de 2015; fecha en la que obtuvo la autorización de retiro de la mercancía. **5.2.** Sobre lo anterior, si bien la determinación de la infracción se realiza en forma objetiva y es sancionada con una multa, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; en el caso de autos y conforme a lo desarrollado en los acápites 3.4 a 3.9, no ha quedado acreditado en el presente caso la comisión de la infracción aduanera tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, la cual se encuentra vinculada a que constituye infracción sancionable con multa cuando **los dueños, consignatarios o consignantes cuando efectúen el retiro de las mercancías del punto de llegada sin autorización por parte de la autoridad aduanera**. **5.3.** Ahora bien, respecto al contenido del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, la recurrente advierte que la Sala Superior interpretó erróneamente dicha disposición normativa, en tanto, precisa que el depósito aduanero no puede calificar como un "punto de llegada" y que la mercadería llegó a territorio peruano en el medio de transporte Siva Rotterdam, en el espacio acuático como zona primaria y punto de llegada; registrando como fecha de llegada el 08 de mayo de 2015. Sin embargo y como hemos ido desarrollando en los acápites 3.4 a 3.9 de la presente Ejecutoria Suprema, en el caso concreto nos encontramos frente a una **descarga de fluidos** por tuberías desde el medio de transporte Siva Rotterdam, hacia el depósito aduanero autorizado, como punto de llegada; en la medida que si bien los espacios acuáticos pueden ser considerados "zonas primarias" en el caso, se procedió a realizar la **descarga** de dicho fluido, es decir, la mercancía líquida a granel no podía permanecer en la referida

nave Siva Rotterdam situada en el espacio acuático, dado que correspondía que por medio de tuberías submarinas se realice la descarga desde esta nave tanquera hacia los tanques de almacenamiento de hidrocarburos del depósito aduanero Valero Perú S.A.C., calificando dicho depósito aduanero autorizado como "punto de llegada", dicho depósito aduanero fue autorizado por la Administración Aduanera mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000-30000/2009-001015, ello incluso de acuerdo a los numerales 17 y 18 del literal A del Rubro VII del Procedimiento INTA-PG.09, que refiere lo siguiente: VII. DESCRIPCIÓN TRANSMISIÓN ELECTRÓNICA O REGISTRO EN EL PORTAL WEB DE LA SUNAT DEL MANIFIESTO DE CARGA DE INGRESO Entrega de mercancías al dueño o consignatario; o al almacén aduanero en el punto de llegada. 17. Para la entrega de las mercancías por parte del transportista al dueño o consignatario, **el punto de llegada comprende los terminales portuarios, terminales de carga del transportista aéreo autorizados por la SUNAT para operar como depósitos temporales, los puestos de control en frontera y los almacenes aduaneros.** 18. La mercancía en el terminal portuario, terminal de carga del, transportista aéreo o puesto de control en frontera es entregada por el transportista al dueño o consignatario cuando cuenta con declaración aduanera de mercancías sujeta a un despacho anticipado, sin obligatoriedad de su traslado a otros recintos o almacenes aduaneros. Para el retiro de la mercancía de dichos puntos de llegada, la declaración aduanera de mercancías debe contar con levante o autorización de salida, según corresponda, siendo de aplicación para el retiro de la mercancía lo descrito en el procedimiento que corresponda al régimen aduanero solicitado. La mercancía descargada por tuberías, ductos, cables u otros medios es entregada al almacén aduanero o dueño o consignatario siempre y cuando cuente con el levante o la autorización respectiva. Asimismo, refiere la Sala Superior que de la revisión de la documentación presentada por la demandante: [...] se verifica que, de acuerdo a la consulta efectuada en el Módulo de Manifiesto – SIGAD, la mercancía arribó en la nave SIVA ROTTERFAM, con el Manifiesto de Carga N° 118-2015-1126, registrándose como fecha de llegada 08.05.2015 a las 10.00 y el término de descarga el 09.05.2015. Asimismo, conforme se verifica en los casilleros 13.1, 13.2 y 13.3 del formato A de la D.A.M. N° 118-2015-70-2782, el depósito aduanero PURE BIOFUELS DEL PERÚ indica como fecha de recepción el 09.05.2015, siendo la cantidad recepcionada 1999 439 000 kg de la mercancía declarada en la citada D.A.M. Con fecha 11.05.2015, la agencia de Aduana Aduamerica S.A., en representación de su comitente PURE BIOFUELS DEL PERÚ S.A.C., presenta a la Administración Aduanera en primera recepción la D.A.M. N° 118-2015-70-2782 y la documentación sustentatoria, a fin de requerir la asignación de canal emitiéndose la GED N° 2015051-24-0005 del 11.05.2015 a las 9.15 asignándole el SIGAD el canal de control naranja por lo que en el portal WEB de la SUNAT se registró la indicación "Retiro Autorizado". **5.4.** Es así que, en el presente caso y de acuerdo a las circunstancias y la naturaleza de la mercancía, es que no se denota la existencia de un "retiro" de mercancía propiamente, en fecha 8 de mayo de 2015, ya que, en base a los hechos descritos, nos encontramos frente a una **"descarga directa de mercancía hacia el punto de llegada"**, como es el depósito aduanero autorizado, en el cual se realizan las operaciones relacionadas al ingreso de mercancías al país; realizando el retiro autorizado en fecha 11 de mayo de 2015. Por consiguiente, la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas; ya que el retiro de mercancía líquida a granel de Biodiesel (biocombustible líquido a granel) sí se encontraba autorizado por la autoridad aduanera. **5.5.** Aunado a lo anterior, la recurrente señala además la infracción normativa por la inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas, mencionada disposición normativa hace referencia a los procedimientos para la entrada y salida de mercancías por tuberías, ductos, u otros medios; dichos procedimientos deben ser establecidos por SUNAT. **5.6.** En el caso, el inicio de la descarga se dio el 08 de mayo de 2015 y la finalización de la descarga el 09 de mayo de 2015. Conforme se advierte en la Sentencia de Vista, siendo la "descarga" distinta al retiro, la primera efectuada el 08 de mayo. Asimismo, la autorización del "retiro" se dio en fecha 11 de mayo de 2015, cuando el "Biodiesel" ya se encontraba en el "punto de llegada". Por lo que, conforme señala el Procedimiento General de "Manifiesto de Carga", INTA-PG.09 y que ha desarrollado la Sala Superior en la Sentencia de Vista, sí se autoriza el retiro, además, respecto a la entrega y traslado de la mercancía, de acuerdo al artículo 106 de la Ley General de Aduanas, esto es realizado por el transportista en el país. Cabe precisar que, en la sentencia de vista, se ha desarrollado el Procedimiento General de Manifiestos INTA-PG.09 V.5 respecto a la forma de comunicación de llegada del medio de transporte y la autorización de descarga por parte del transportista, contenidos en el numeral 10 y 12 del literal A del rubro VII. **5.7.** Por estas consideraciones y al no

advertirse la infracción por inaplicación del artículo 189 de la Ley General de Aduanas, infracción por interpretación errónea del numeral 9 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas e inaplicación del artículo 111 de la Ley General de Aduanas, corresponde declarar infundadas las causales denunciadas. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado, **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintidós (folios 306-315 del EJE), e **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, mediante escrito del veinte de abril de dos mil veintidós (folios 324-337 del EJE). **SEGUNDO:** En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, de fecha cuatro de abril de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 286-300 del EJE). **TERCERO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los resguardos por Pure Biofuels del Perú S.A.C., contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Expediente Judicial Electrónico.

² Actualmente Valero Perú S.A.C.

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

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

⁵ 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 Estudios sobre la interpretación jurídica. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. P. 11

⁶ GUASTINI, Riccardo. Interpretar y argumentar. Centro de Estudios políticos y constitucionales Madrid 2014 P. 26

⁷ Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la STC. N° 010-2002-AI/TC 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).

C-2201944-6

CASACIÓN N° 31316-2022 LIMA

TEMA: CIERRE DEL REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN
SUMILLA: Si bien el último párrafo del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento en dicha fecha, aquel párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, como el inciso d) del artículo 13; de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la administración tributaria culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que el contribuyente entregue la totalidad de la información.
Palabras claves: fiscalización, cierre del requerimiento, conservación del acto administrativo

Lima, veintidós de junio de dos mil veintitrés

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

JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa treinta y un mil trescientos dieciséis guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Orfilio Isaac Picón Quedo**, mediante el escrito del veinticinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta y tres a ciento setenta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia emitida con fecha veintisiete de abril de dos mil veintidós, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3495-1-2020, en cuanto a lo resuelto sobre la vulneración al principio de razonabilidad, y ordenó se emita nuevo pronunciamiento; y, **reformándola**, declara **infundada** la demanda en dicho extremo, **confirmando** lo demás que contiene. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del siete de noviembre de dos mil veintidós (fojas doscientos diez del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Orfilio Isaac Picón Quedo, por las siguientes causales: **Primera infracción normativa 9.** Infracción normativa por afectación al principio del debido proceso y el deber de motivación previsto en el inciso 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 8 numeral 1 de la Convención Americana sobre derechos humanos que garantizan el derecho a un debido proceso. 10. Las disposiciones normativas señalan lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Convención Americana sobre Derechos Humanos Artículo 8. Garantías judiciales 1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. 11. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** Refiere que, el derecho a ser juzgado en un plazo razonable resulta aplicable en un procedimiento administrativo fiscalizador, y ello abarca a los actos como requerimientos de información en un proceso de fiscalización tributaria, sin embargo precisa que la sentencia de vista señala que no se vulneró el principio de razonabilidad porque no se da existencia de un plazo legal para cerrar el Requerimiento N° 1922129999223, considerando la Sala Superior dicho argumento como una justificación mínima de la decisión del Tribunal Fiscal. **b)** Advierte que la sentencia de vista vulnera el principio de congruencia, dado que no emite pronunciamiento respecto a la invocación de la teoría de la eficacia demorada respecto a la notificación del Resultado del Requerimiento N° 1921129999114 y el Requerimiento N° 1922129999223 que se realizó el mismo día. **c)** Precisa que una debida motivación exige explicitar y/o dar cuenta de un mínimo y aceptable razonamiento, situación que no ocurre en el presente caso dado que la Sala Superior no ha desarrollado de forma amplia la razonabilidad en el procedimiento de fiscalización y no tomó en cuenta las fechas de los Resultados de Requerimiento. **Segunda infracción normativa 14.** Infracción normativa de la inaplicación del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. 15. La disposición normativa cuya infracción se alega, señala lo siguiente: Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Artículo 8.- Del cierre del Requerimiento El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere

el artículo 62-A del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento. b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento. 16. Los argumentos del recurrente en torno a esta última infracción normativa son los siguientes: a) Considera que conforme al último párrafo del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, la Sala Superior no tomó en cuenta que el Resultado del Requerimiento N° 1922120000223 debía cerrar el veintiséis de setiembre de dos mil doce, dado que dicha norma señala que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá a efectuar el cierre del Requerimiento. b) Aunado a lo anterior, precisa que el cierre del Requerimiento N° 1922120000223 se debió haber realizado en un plazo razonable, es decir, al veintiséis de setiembre de dos mil doce y no tres años después como es el trece de noviembre de dos mil quince." **Tercera infracción normativa** 19. Infracción normativa de los artículos 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. 20. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Código Tributario Artículo 86.- Prohibiciones de los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia. Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias. Reglamento de Procedimiento de Fiscalización Artículo 7.- De la exhibición y/o presentación de la documentación 1. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles. Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada. 2. Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido. 3. Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación. De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estarse a lo establecido en el artículo 1315 del Código Civil. También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia. La Carta mediante la cual la SUNAT responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento. Si la SUNAT no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos: a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga. b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles. c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo 10.- Causales de nulidad Son vicios del acto administrativo, que causan nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14°. 3. Los actos expresos o los que resulten como

consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. [...] Artículo 14.- Conservación del acto 14.1. Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. 14.2. Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes: 14.2.1. El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación. 14.2.2. El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial. 14.2.3. El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerado como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final, en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado. 14.2.4. Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio. 14.2.5. Aquello emitidos con omisión de documentación no esencial. 14.3. No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución. 21. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Señala que los órganos jurisdiccionales han afirmado erróneamente que se concedió la prórroga automática por lo que resulta válido que el cierre del Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 se haya realizado con fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce, en el caso de la primera instancia; que existió "evaluación" en el Resultado del Requerimiento N° 1922120000223 y finalmente, invoca el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General para "sustentar" que el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 si bien no se cerró el doce de setiembre de dos mil doce, ello no resulta relevante en el caso para la segunda instancia. b) Refiere que la Sala Superior realizó una interpretación sesgada del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y se llevó a cabo el cierre de los Resultados de los Requerimientos N° 1922120000114 y N° 1922120000223 de fechas dieciocho de setiembre de dos mil doce y trece de noviembre de dos mil quince cuando en realidad correspondía cerrar por imperio de la Ley los días doce de setiembre de dos mil doce y veintiséis de setiembre de dos mil doce respectivamente y que invocó erróneamente el artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General para el cierre del Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 de fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce. c) Finalmente, precisa los vicios en los que han incurrido los Resultados de Requerimiento N° 1922120000114 y N° 1922120000223. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por el recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda:** Mediante escrito presentado el seis de noviembre de dos mil veinte (fojas cinco del cuaderno de casación), Orfilio Isaac Picón Quedo interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03495-1-2020, y se deje sin efecto los valores materia del procedimiento de cobranza coactiva. Pretensión accesoria: Como consecuencia de amparar la pretensión principal, se ordene el levantamiento de las medidas cautelares que se hayan iniciado en su contra. El demandante señala como los principales argumentos de su demanda los siguientes: Una vulneración al debido procedimiento. Afirma que el Tribunal Fiscal tergiversó sus argumentos al señalar que presentó una solicitud de prórroga y no analizó si la solicitud cumplía con los requisitos legales establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, lo cual vulneró principios como los de legalidad y congruencia. Una vulneración del principio de igualdad. Alega que las entidades codemandadas han tergiversado el numeral 2 del artículo 7 del reglamento antes mencionado, cuando en otros casos habría sido aplicado correctamente al rechazarse pedidos similares; y que no se fundamentó por qué se concedió la supuesta prórroga cuando no había una causa justificada. Una vulneración a la teoría de eficacia demorada. Señala que al haberse notificado el dieciocho de setiembre de dos mil doce el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114, este surtiría efectos a partir del día siguiente, pero ese mismo día también se notificó el Requerimiento N° 1922120000223, es decir, cuando el requerimiento primigenio aún no había surtido efectos, lo cual

afecta la eficacia de los actos administrativos, ya que el primer requerimiento sirve de soporte para el segundo, con lo que este último sería nulo. Sobre la vulneración del principio de razonabilidad. El demandante alega que es falso que se haya presentado documentos y/o información alguna que suponga una evaluación por parte de la SUNAT; que al no haber presentado ni exhibido la documentación solicitada el Requerimiento N° 1922120000223 debió cerrarse el veintiséis de setiembre de dos mil doce, conforme al artículo 8 del Reglamento de Fiscalización y no después de más de 3 años.

1.2. Contestaciones de la demanda 1.2.1. Mediante escrito presentado el diecisiete de diciembre de dos mil veinte (fojas treinta y dos a cuarenta y nueve), el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda señalando que no se vulneró el debido procedimiento, pues la solicitud de prórroga fue concedida automáticamente de conformidad con inciso b) del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y ello se verifica con el hecho de que el Resultado de Requerimiento N° 1922120000114 fue cerrado el dieciocho de setiembre de dos mil doce. Indica que no se incurrió en causal de nulidad al emitir el Requerimiento N° 1922120000223 sin que se haya cerrado el primero, que era responsabilidad del demandante cumplir con lo solicitado en cada uno de los requerimientos en las fechas establecidas en ellos y no se verifica una vulneración de la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, porque el hecho de que el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 y el Requerimiento N° 1922120000223 hayan sido notificados el mismo día no es contrario ley. Con relación a la vulneración del principio de razonabilidad por efectuar el cierre del Requerimiento N° 1922120000223 después de tres años, se indica que en el caso del cierre de requerimientos distintos al primero, como es el caso de autos, este se efectúa una vez culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado, conforme al artículo 8 del reglamento, al no haberse establecido un plazo específico para ello y que el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario admite suspensiones. Finalmente, manifiesta que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03495-1-2020 materia de controversia no incurre en vicios de indebida motivación y tampoco incurre en la causal de nulidad prevista en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444.

1.2.2. Mediante escrito presentado el veintidós de diciembre de dos mil veinte (fojas cincuenta y uno del cuaderno de casación), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) contesta la demanda exponiendo que el demandante si solicitó una prórroga de cuatro días hábiles, la cual fue concedida automáticamente, dejando constancia de que la recurrente cumplió parcialmente con lo requerido, incurriendo en las infracciones establecidas en los numerales 1 del artículo 177 y 178 del Código Tributario. Aduce que en la misma fecha en que se notificó el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114, se notificó el Requerimiento N° 1922120000223, y se procedió luego a realizar el cierre de dicho requerimiento el trece de noviembre de dos mil quince, dejando constancia de que no se presentó la totalidad de documentos solicitados, de modo que no se inició el cómputo del plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, por lo que el cierre del requerimiento se realizó conforme a ley. Alega que no se ha vulnerado la teoría de la eficacia demorada, ya que la notificación del Resultado de Requerimiento N° 1922120000114 y del Requerimiento N° 1922120000223 en la misma fecha no es contraria a ley. Asimismo, señala que el demandante en ningún momento ha expuesto argumentos que controvertan la determinación del incremento patrimonial no justificado contenido en la Resolución de Determinación N° 194-003-0005261 y las resoluciones de multa, que es fondo del asunto en el caso de autos. Finalmente, concluye afirmando que la resolución del Tribunal Fiscal fue emitida conforme a ley y no incurre en causal de nulidad.

1.3. Sentencia de primera instancia. Emitida por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros el veintisiete de abril de dos mil veintidós, declaró **fundada en parte** la demanda. El Juzgado respecto a la vulneración del principio del debido procedimiento establece que, si bien el demandante no presentó una solicitud de prórroga, si realizó dicho pedido al presentar parcialmente la documentación requerida y este fue otorgado de forma automática de acuerdo al artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y por ese motivo se emitió el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 con fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce. Asimismo, señala que el demandante incurre en contradicción, pues a pesar de haber solicitado una prórroga, luego cuestiona haberlo hecho sosteniendo que su solicitud no cumplió con los requisitos legales establecidos en el numeral 2 del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Sobre la vulneración del principio de igualdad, se establece que las resoluciones a las que hace referencia el actor no son

pertinentes, pues se trata de casos distintos al que es materia de autos. Sobre la falta de sustento para otorgar la prórroga para el dieciocho de setiembre de dos mil doce, el Juzgado verifica que en el séptimo párrafo de la página dos de la resolución impugnada el Tribunal Fiscal cumplió con indicar que la prórroga fue otorgada automáticamente, y verifica que el demandante presentó una solicitud de prórroga, lo que lo lleva a concluir que tampoco se verifica la vulneración al principio de igualdad. Respecto a la vulneración a la teoría de la eficacia demorada, el Juzgado establece que tanto el Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 como el Requerimiento N° 1922120000223 surtieron efectos el mismo día, esto es, el diecinueve de setiembre de dos mil doce, lo cual es acorde con lo previsto en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, por lo que se ha vulnerado la eficacia de alguno de los requerimientos emitidos. En cuanto a la vulneración del principio de razonabilidad, advierte que el Tribunal Fiscal ha señalado que el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no establece un plazo específico para que la administración tributaria efectúe la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado, lo que considera cuestionable, ya que ello permite que se dilate el trámite del procedimiento. El Juzgado continúa su análisis y determina que el Tribunal Fiscal no realizó un debido análisis sobre los momentos en que la administración tributaria debió cerrar los requerimientos o por qué se realizó el cierre del Requerimiento N° 1922120000223 tres años después sin señalar alguna causa que justificase dicha actuación; por tal motivo, el Juzgado concluye que el Tribunal Fiscal incurrió en una motivación insuficiente al momento de evaluar la vulneración del principio de razonabilidad.

1.4. Sentencia de vista. Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima el cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintinueve del cuaderno de casación), **revo**ca la sentencia de primera instancia, el extremo que declaró fundada en parte la demanda y, **reformando**, la declara infundada la demanda en dicho extremo y confirma lo demás que contiene. La Sala Superior agrupa los agravios expuestos por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, referidos a la vulneración del derecho a una resolución motivada, y establece que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3495-1-2020 impugnada se encuentra debidamente motivada y se pronunció sobre la vulneración del principio de razonabilidad explicando que no se vulneró dicho principio porque no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N° 1922120000223, lo cual le permitía cerrarlo tres años después; esta es la justificación mínima de su decisión, por lo que no vulneró el derecho de motivación de resoluciones administrativas, fundamentos por los que el colegiado superior estima estos agravios. Asimismo, sobre los agravios de la SUNAT referidos a que conforme al artículo 62-A del Código Tributario se cuenta con el plazo de un año para llevar a cabo la fiscalización y que el plazo se suspende durante el plazo en que el deudor tributario incumpla con la entrega de información, la Sala Superior determina que en el caso de autos nunca se inició el cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, toda vez que el demandante no cumplió con presentar y/o exhibir la información y/o documentación solicitada en su totalidad mediante el Requerimiento N° 1922120000114. Además, se debe considerar que se estaba fiscalizando el ejercicio dos mil diez, respecto al cual el presentación de declaración anual vencía el dos mil once, por lo que el plazo de prescripción vencía el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, de acuerdo al artículo 43 y el numeral 1 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, plazo que fue interrumpido con la emisión de los distintos requerimientos efectuados. La Sala Superior precisa que el hecho de que el Segundo Requerimiento N° 1922120000223 señale que la presentación y/o exhibición de la información y/o documentación debía efectuarse el día veintiséis de setiembre de dos mil doce, y el Resultado de Requerimiento N° 1922120000223 se haya notificado el trece de noviembre de dos mil quince, no constituye una vulneración del principio de razonabilidad, en tanto la demora en el trámite del procedimiento de fiscalización se suscitó por el incumplimiento en la presentación y/o exhibición de información y/o documentación por parte del propio demandante; además, estos actos administrativos fueron emitidos dentro del plazo de prescripción establecido en la ley, por lo que se estima este extremo de la apelación. Finalmente, respecto a los agravios del demandante por los que pretende se anule o revoque el extremo de la sentencia que le perjudica, la Sala Superior establece que no correspondía que se le otorgue automáticamente la prórroga del plazo para cumplir con el Requerimiento N° 1922120000114; sin embargo, dicho error no resulta relevante ni trascendente, por lo que en aplicación del principio de conservación de acto administrativo, previsto en el artículo 14 de la Ley N° 27444, no amerita declarar la nulidad de los actos administrativos emitidos con posterioridad al Requerimiento N° 1922120000114, más

aún si ello no ha afectado ninguno de los derechos fundamentales del demandante, quien pudo ejercer plenamente su derecho de defensa y ofrecimiento de medios probatorios, y a pesar de ello no lo hizo. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación:** **2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto, ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5** De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito, y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre el principio constitucional y legal involucrado. Así, tenemos: **3.1.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no le limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.2.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de

las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.3.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la Ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **CUARTO. Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal** En atención al marco referencial enunciado en los anteriores considerandos, tenemos que, para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que los hechos y los medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Ingresando al análisis de la **infracción normativa por afectación al principio del debido proceso y el deber de motivación previsto en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que garantizan el derecho a un debido proceso**, planteada por el recurrente Orfilio Isaac Picón Quedo, es conveniente recordar los fundamentos que la respaldan. En síntesis, consisten en i) que se vulneró el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, el que resulta aplicable para el procedimiento fiscalizador en el que intervino, y que la sentencia de vista incurrió en error al considerar que no se vulneró tal derecho al considerar que no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N° 1922129999223; ii) que se vulneró el principio de congruencia procesal cuando se omitió emitir pronunciamiento respecto a la vulneración de la teoría de eficacia demorada; y iii) que, finalmente, la sentencia de vista no fue emitida con un mínimo y aceptable razonamiento. **4.2.** En ese propósito, tenemos de la sentencia recurrida que ha respetado el principio de motivación, toda vez que ha identificado, en el tercer considerando, los agravios de los recursos de apelación; luego procedió a identificar los antecedentes administrativos en el quinto considerando y delimitó la materia controvertida en el sexto considerando; después, emitió pronunciamiento y absolvió los agravios contenidos en los recursos de apelación, como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge de los considerandos séptimo al vigésimo segundo, no sin antes haber identificado los antecedentes administrativos y trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia; además de haber justificado las **premisas fácticas** (consistentes en que durante el trámite del procedimiento de fiscalización se concedió una prórroga al plazo para entregar la documentación requerida mediante el Requerimiento N° 1921120000114; que

posteriormente se realizó el Requerimiento N° 1922120000223 y se procedió a cerrar el mismo tres años después) y **jurídicas** (numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar; numeral 4 del artículo 3 y numeral 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444; artículos 43, 44, 62, 62-A, 75, 177 (numerales 1 y 5) y 178 (numeral 1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario; artículos 4, 7, 8 y 9 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF). Ello le permitió llegar a la **conclusión** de que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03495-1-2020 fue emitida con una debida motivación, pues explicó que no se vulneró el principio de razonabilidad estableciendo que no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N° 1922120000223, lo cual le permitía a la SUNAT cerrarlo tres años después, argumento que constituye justificación suficiente de la decisión, y que el plazo fue interrumpido en varias oportunidades al emitir los requerimientos. Asimismo, determinó el Tribunal Fiscal que el plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario nunca inició, y que se incurrió en error al otorgar el plazo de prórroga de forma automática, pero dicho error no afecta la validez del procedimiento en mérito al principio de conservación del acto administrativo contenido en el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **4.3.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precisadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, que son las correctas para resolver la materia en controversia fijada por las instancias de mérito, al haber atendido a los términos de lo que fue objeto debatible y puntos controvertidos fijados en sede de instancia. En atención a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó el colegiado superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado, y así cumplió con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observan entonces las infracciones del derecho al debido proceso en vinculación con la motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Asimismo, en cuanto a la alegada vulneración del principio de congruencia procesal por no haberse emitido pronunciamiento respecto a la invocación de la teoría de la eficacia demorada, este Tribunal Supremo, contrariamente a lo denunciado por la parte recurrente, aprecia que, de la revisión de la sentencia materia de alzada, la Sala Superior sí emitió pronunciamiento respecto de la teoría antes mencionada en el punto v) del onceavo considerando, estableciendo que la sentencia de primera instancia cumplió con establecer que no se vulneró la teoría antes referida y que era válida la emisión del Resultado de Requerimiento N° 1921120000114 y el Requerimiento N° 1922120000223 en la misma fecha, por lo que no se verifica la existencia de la incongruencia procesal aludida. **4.5.** En lo referente a la alegada vulneración del principio a ser juzgado en un plazo razonable y la vulneración del derecho a una resolución judicial debidamente motivada por no haberse expuesto un razonamiento mínimo y aceptable respecto a la razonabilidad del procedimiento de fiscalización; corresponde establecer una vez más que de la revisión de la sentencia de vista se aprecia que el colegiado superior sí desarrolló una motivación adecuada al exponer razones suficientes que justificaron su decisión de desestimar los agravios referidos a la vulneración del principio de ser juzgado en un plazo razonable, motivos por los que corresponde desestimar la vulneración del derecho a una resolución judicial motivada, al verificarse una motivación suficiente⁶; debe precisarse, además, que la alegada vulneración del principio a ser juzgado en un plazo razonable será materia de análisis y pronunciamiento al resolverse la causal de naturaleza material planteada por el recurrente. **4.6.** Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de revocar el extremo de la sentencia de primera instancia que declaró fundada en parte la demanda, reformándolo declarado infundado, y confirmó lo demás que contiene, observando, cautelando y respetando el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales y las garantías judiciales reconocidas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que dan cuenta del fallo adoptado, que declaró fundada la demanda de forma suficiente. Por tal motivo, el argumento de la causal procesal carece de sustento y se evidencia que, en realidad, lo que pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio de la Sala Superior, lo cual no puede ser amparado vía la presente causal, por lo que la infracción normativa procesal propuesta debe ser declarada **infundada**. **4.7.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una

determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial; y se observa que en el caso que nos convoca todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. **QUINTO. Pronunciamiento respecto a las infracciones normativas de carácter material 5.1.** Antes de iniciar el análisis de las causales interpuestas por el recurrente Orfilio Isaac Picón Quedo, cabe precisar que si bien se han denunciado en forma separada las infracciones normativas por inaplicación del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de la normativa del artículo 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444; se advierte que ellas guardan estrecha relación, pues están relacionadas con el plazo para cerrar el procedimiento de fiscalización tributaria. Por ese motivo y en aplicación, además, del principio de concentración y dirección procesal, estas causales materiales se revisarán en conjunto y se emitirá un pronunciamiento también en conjunto. **5.2.** Atendiendo a la primera infracción normativa, corresponde señalar que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión "inaplicación" habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en "no aplicar" una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.3.** Respecto a la segunda infracción, se aprecia que esta se sustenta en una errónea interpretación. Sobre el particular, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁷ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **5.4.** Con la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **5.5.** En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando los contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: **Código Tributario** Artículo 86. Prohibiciones de los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia. Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias. **Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo 10.- Causales de nulidad Son vicios del acto administrativo, que causan nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez,

salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14°. 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. [...] Artículo 14.- Conservación del acto 14.1. **Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto**, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. 14.2. Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes: 14.2.1. El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación. 14.2.2. El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial. 14.2.3. El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerado como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final, en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado. 14.2.4. Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio. 14.2.5. Aquello emitidos con omisión de documentación no esencial. 14.3. No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF Artículo 7.- De la exhibición y/o presentación de la documentación 1. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles. Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada. 2. Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido. 3. Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación. De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estar a lo establecido en el artículo 1315 del Código Civil. También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia. La Carta mediante la cual la SUNAT responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento. **Si la SUNAT no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente** los siguientes plazos: a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga. b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles. c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles. Artículo 8. Del cierre del Requerimiento El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que **se refiere el artículo 62-A** del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le

comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento. b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; **y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento**. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento. [Énfasis agregado] 5.6. Ahora bien, las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo), son las siguientes: a) La administración tributaria mediante la Carta N° 120193062200-01-SUNAT, del catorce de agosto de dos mil doce, puso en conocimiento de Orfilio Issac Picón Quedo el inicio del procedimiento de fiscalización de todos los tributos de persona natural de los periodos enero a diciembre del ejercicio 2010, y emitió los siguientes requerimientos: - El Primer Requerimiento N° 1921120000114, de fecha catorce de agosto de dos mil doce, solicitó presente diversa documentación el día doce de setiembre de dos mil doce, a horas 10:00, en sus oficinas; luego, se emitió el Resultado de Requerimiento N° 1921120000114, del dieciocho de setiembre de dos mil doce. - El Segundo Requerimiento N° 1922120000223, de fecha catorce de setiembre de dos mil doce, requirió pague la multa impuesta por las infracciones indicadas en el Resultado de Requerimiento N° 1921120000114 y presente diversa documentación vinculada con el análisis de liquidación del impuesto a la renta el veintiséis de setiembre de dos mil doce, a las 10:00, en sus oficinas; luego, emitió el Resultado de Requerimiento N° 1922120000223, del trece de noviembre de dos mil quince. - Por último, por medio del Requerimiento N° 1922180000369, del dieciocho de junio de dos mil dieciocho, solicitó diversa información con base en los requerimientos anteriores, señalando como fecha de presentación tres de julio de dos mil dieciocho, en sus oficinas; de lo contrario, se aplicaría la base presunta. Luego, se emitió el Resultado de Requerimiento N° 1922180000369, del dieciséis de julio de dos mil dieciocho. b) Producto de la fiscalización, se emitió la Resolución de Determinación N° 1940030005261 el ocho de agosto de dos mil dieciocho, por el impuesto a la renta por incremento patrimonial no justificado. c) Asimismo, se emitió la Resolución de Multa N° 1940020014289 el ocho de agosto de dos mil dieciocho por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Resolución de Multa N° 1940020014290, del nueve de agosto de dos mil dieciocho, por la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario. d) Posteriormente, Orfilio Isaac Picón Quedo interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa con fecha cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, ampliado por escrito del nueve de octubre de dos mil dieciocho, el cual fue resuelto por la Resolución de Oficina Zonal N° 1960140003154/SUNAT, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve, que lo declaró infundado. e) Finalmente, Orfilio Issac Picón Quedo interpuso recurso de apelación el veintiocho de febrero de dos mil diecinueve, ampliado por escrito de fecha once de abril de dos mil diecinueve, pero la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3495-1-2020, del veinticuatro de julio de dos mil veinte, confirmó la resolución impugnada. Así se agotó la vía administrativa. 5.7. En ese panorama y de acuerdo a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que el debate en sede administrativa se centró en determinar si el actor cumplió con entregar la documentación solicitada dentro del plazo otorgado por la SUNAT, ello dentro del marco de la fiscalización del impuesto a la renta por el ejercicio dos mil diez, debido a un incremento patrimonial no justificado. **SEXTO**. Ahora bien, es pertinente tener en cuenta que la inaplicación del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización se sustenta básicamente en que no se tuvo en cuenta que, conforme al último párrafo del citado artículo, el Resultado del Requerimiento N° 1922120000223 debía cerrar indefectiblemente el veintiséis de setiembre de dos mil doce y que lo contrario configura una vulneración del derecho al plazo razonable; en tal sentido, atendiendo a la mención al referido derecho, en el caso de autos amerita que se tenga presente lo siguiente: **6.1**. El derecho al plazo razonable del proceso constituye una garantía que se encuentra contenida dentro del debido proceso y que también se extiende al debido procedimiento administrativo. Ha sido recogido en jurisprudencia por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1006-2016-PHC-TC, que en su fundamento 10 señala: Este derecho se encuentra expresamente reconocido en el artículo 3, literal c, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en el artículo 8, inciso 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Este último instrumento internacional establece que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier

acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter". En ese sentido, está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de procedimiento o proceso ya sea este de carácter penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. **6.2.** Esta garantía también se encuentra contenida en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que establece: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable [...]". **6.3.** Asimismo, debe tenerse en consideración que el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3778-2004-AA/TC ha establecido que, para poder determinar si dentro de un procedimiento administrativo se ha vulnerado la garantía del plazo razonable, se deben evaluar criterios, tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta del administrado, la conducta de la administración pública y las consecuencias de la demora⁸. **6.4.** Bajo este esquema, podemos señalar que el plazo razonable constituye un derecho que forma parte del derecho al debido proceso y por ello configura una garantía en el desarrollo de todo procedimiento seguido ante la administración tributaria, sin olvidar que esta garantía, como lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional, es de aplicación "en la medida que resulte compatible con su naturaleza a los procedimientos administrativos sancionadores"⁹. **SÉTIMO.** Habiéndose hecho esta precisión, corresponde establecer que, si bien el último párrafo del citado artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento, es importante tener en cuenta que, de acuerdo al resumen de las actuaciones administrativas contenido en el acápite 5.5 del quinto considerando, **el recurrente incumplió con el segundo requerimiento**, es decir, el Requerimiento N° 1922120000223, el mismo que debía cerrar el veintiséis de setiembre de dos mil doce. En tal sentido, conviene tener presente que el inciso b) del propio artículo 8 señala que en el caso del segundo requerimiento el cierre ocurrirá al vencimiento del plazo consignado o de la prórroga, pero además dispone que para el cierre del requerimiento debe culminar la evaluación de los descargos a las observaciones efectuadas por parte de la administración tributaria, pues el citado inciso dispone lo siguiente: "b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre [...]; y, **culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento**". **7.1.** Esto resulta compatible con lo señalado por el inciso d) del artículo 13 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, el cual dispone que **en el caso del segundo requerimiento el plazo se suspende** desde el día siguiente a la fecha señalada para que se cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que se entregue la totalidad de la información: d) Cuando el Sujeto Fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información. **7.2.** De esta manera, se puede apreciar que no es posible aplicar al caso de autos una interpretación literal y estricta de lo dispuesto por el último párrafo del citado artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, como alega el impugnante, sino que dicho párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la administración tributaria culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información. **7.3.** En este entendido, y considerando que las instancias de mérito han establecido que el recurrente no cumplió con entregar de forma cabal toda la documentación solicitada mediante el primer y segundo requerimiento, se colige que el plazo del cierre del segundo requerimiento, en efecto, incurrió en una causal de suspensión, como bien lo ha establecido la Sala de mérito en la sentencia de vista, al establecer que, ante el incumplimiento de los requerimientos por parte del recurrente, el plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario se suspendió y nunca se inició. Por tanto, no se verifica una inaplicación del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; todo lo contrario: el artículo fue aplicado e interpretado en su integridad por la Sala Superior, por lo que no se configura la infracción de inaplicación normativa alegada. **7.4.** En este orden de ideas, se puede concluir que en el caso de autos la administración tributaria procedió conforme a lo dispuesto por el artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y que el plazo del procedimiento fue suspendido conforme a las reglas establecidas en el citado reglamento; sumado a ello, es de remarcar que en el caso de autos la demora en el trámite del procedimiento de fiscalización no

involucró consecuencias negativas para el recurrente ni le causó un perjuicio; todo lo contrario: este tuvo la oportunidad de presentar la documentación requerida por la administración durante dicho lapso de tiempo. **7.5.** De este modo, evaluando los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3778-2004-AA/TC¹⁰ (al que se ha hecho referencia previamente en el punto 6.3 del sexto considerando), se puede determinar que, si bien se incurrió en una demora y el procedimiento no revestía mayor complejidad, no es menos cierto que el actor no cumplió con presentar toda la documentación requerida y no se evidencia que la demora haya traído consecuencias negativas al recurrente. Por consiguiente, se puede concluir que en el caso de autos no se vulneró el derecho al plazo razonable, máxime si el propio recurrente consintió el cierre del requerimiento en el año dos mil quince al no cuestionar la supuesta demora en sus oportunidades, convalidando dicho acto administrativo; solo procedió a denunciar la demora o vulneración del principio de razonabilidad de forma posterior al interponer su recurso de reclamación y apelación contra los valores emitidos, como se verifica de lo establecido en la resolución del Tribunal Fiscal objeto del presente proceso¹¹, con lo que el cierre del Requerimiento N° 1922120000223 quedó firme y no se incurrió en nulidad alguna, como se profundizará más adelante. **7.6.** Ahora bien, en cuanto a la **infracción normativa de los artículos 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444**, el recurrente sustenta la infracción afirmando que la Sala Superior incurrió en una interpretación errónea de los dispositivos normativos antes señalados, pues considera que es un error considerar que se concedió la prórroga de forma automática; que los Requerimientos N° 1921120000114 y N° 1922120000223 fueron cerrados correctamente, a pesar de que dichas actuaciones administrativas no se llevaron a cabo en la fecha señalada, lo que evidencia interpretación sesgada del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; y que el agente fiscalizador de la SUNAT no cumplió con las normas tributarias de la materia, así como que el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General fue invocado erróneamente. **7.7.** Al respecto, debemos partir por señalar que ha quedado establecido en los acápites precedentes que el Requerimiento N° 1922120000223 fue efectuado conforme a ley, así como que la demora en el cierre del mismo no afectó el derecho al plazo razonable, habiendo quedado firme, puesto que no se ha demostrado en el proceso que el recurrente haya impugnado dichas actuaciones dentro del plazo de ley ni que se haya iniciado un proceso contencioso administrativo impugnando su validez; de modo tal que el administrado ya no puede impugnarlo o solicitar la revisión del mismo, ya que hacerlo implicaría una trasgresión del principio de seguridad jurídica; por tal motivo, el análisis que se realizará solo tomará en cuenta al Requerimiento N° 1921120000114. **7.8.** En mérito a la precisión que antecede, señalemos que mediante la sentencia de vista se determinó que la prórroga automática del plazo otorgada por la administración tributaria se sustentó en el inciso b) del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, y fue concedida pese a que esta carecía de los requisitos exigidos por dicho artículo, es decir, el plazo y la sustentación del pedido, lo que constituía un vicio en el procedimiento; sin embargo, luego estableció que dicho vicio no era trascendente y, por tanto, no correspondía declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N° 1922120000114 ni de los emitidos posteriormente, para lo cual invocó el principio de conservación del acto administrativo contenido en el artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. **7.9.** De esta forma, podemos apreciar que los argumentos del recurrente deben ser desestimados, puesto que la Sala Superior ha establecido que la prórroga al plazo otorgado por el Requerimiento N° 1922120000114 no fue otorgada conforme a ley y, por tanto, el cierre del requerimiento debió efectuarse el doce de setiembre de dos mil doce, con lo cual se evidencia que el colegiado superior efectuó una adecuada interpretación del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y no le otorgó un sentido diferente ni realizó una interpretación sesgada, como erróneamente señala el impugnante en su recurso. Al contrario, el colegiado superior fue claro al determinar que estas actuaciones administrativas solo conservaban su validez en aplicación del principio de conservación del acto administrativo. **7.10.** Sobre esto último, el impugnante arguye que no comparte la aplicación del principio de conservación del acto administrativo, pues no se encuentra de acuerdo con el análisis efectuado por el colegiado superior sobre la no trascendencia del vicio incurrido al otorgarse la irregular prórroga del plazo; pues a pesar de que la interpretación hecha por la Sala Superior es favorable al recurrente, este considera que la prórroga del plazo no le favorece y manifiesta que con ello se ha incurrido en un vicio insalvable que acarrea la nulidad de pleno derecho; todo lo cual evidencia que el recurrente en

realidad no denuncia una interpretación errónea del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización o del artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, sino que cuestiona los razonamientos expuestos por el colegiado superior en la sentencia de vista y busca que este tribunal supremo realice un nuevo examen sobre los hechos, lo cual colisiona con la naturaleza y fines del recurso extraordinario de casación, como son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional, conforme al artículo 384 del Código Procesal Civil. 7.11. Sin perjuicio de lo establecido en los acápites anteriores, es importante resaltar que la nulidad del acto administrativo tiene una naturaleza excepcional o de última ratio, por lo que en caso el vicio detectado no sea trascendente debe preferirse la conservación del acto, pues no es dable declarar una nulidad solo por incumplir exigencias formales. En tal sentido, en el caso sub iudice los argumentos del recurrente evidencian que se busca la nulidad por la nulidad misma y que su intención es la de anular el procedimiento contencioso tributario alegando irregularidades en su desarrollo para así afectar la validez de la Resolución de Determinación N° 1940030005261, del ocho de agosto de dos mil dieciocho, y la Resolución de Multa N° 1940020014289, del ocho de agosto de dos mil dieciocho, motivo por el cual la alegada vulneración del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 y del artículo 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario también debe ser desestimada, ya que en el caso de autos la alegada contravención a la ley o normas tributarias de la materia al conceder la prórroga del plazo no resultaba trascendente, como lo ha establecido la Sala Superior, fundamentos por los que esta infracción normativa también deviene infundada. **OCTAVO.** En conclusión, conforme a los fundamentos antes expuestos, se verifica que las infracciones normativas planteadas por el recurrente carecen de sustento y, por tanto, el colegiado superior ha resuelto conforme a derecho, por lo que las infracciones normativas materia de análisis deben declararse infundadas. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Orfilio Isaac Picón Quedo**, mediante el escrito del veinticinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta y tres a ciento setenta y uno). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Orfilio Isaac Picón Quedo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ ZAVALETA RODRIGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

⁵ Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.

⁶ La motivación suficiente, en la concepción de este Tribunal, se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien no se trata de dar respuesta a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, solo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 07025-2013-AA/TC; fundamento jurídico 8.

⁷ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

⁸ Se postula que el criterio a seguir sea el del plazo razonable exigible por los ciudadanos y que el carácter razonable de la duración de un proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos), y d) las consecuencias que la demora produce en las partes.

Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3778-2004-AA/TC; fundamento jurídico 21

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2098-2010-PA/TC; fundamento jurídico 6

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 3778-2004-AA/TC; fundamento jurídico 21.

¹¹ "[...] Cabe indicar que conforme al artículo 62-A del Código Tributario el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un año, plazo que admite suspensiones, siendo que el recurrente no ha alegado ni acreditado la vulneración de dicho plazo, por tanto, no se verifica vulneración al principio de conducta procedimental no al principio de razonabilidad."

C-2201944-7

CASACIÓN N° 22319-2022 LIMA

TEMA: ACREDITACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES

SUMILLA: El artículo 57 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengaron y que la misma regla se aplica para la imputación de los gastos; por consiguiente, al haberse generado la obligación de pagar las comisiones en el año dos mil diez, su pago no puede ser aplicado como costo para el año dos mil once. En este entendido, no corresponde invocar al caso de autos una interpretación literal del artículo 168 del Código Civil con el fin de que el pago de la comisión se pueda aplicar como costo para el ejercicio del año dos mil once, pues ello contraviene lo dispuesto en el artículo 57 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en aplicación de lo dispuesto por la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Palabras claves: principio de causalidad, acreditación de gastos deducibles, variación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta

Lima, trece de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA I. VISTOS La causa veintidós mil trescientos diecinueve guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **TRADI Sociedad Anónima**, con fecha ocho de julio de dos mil veintidós (fojas doscientos noventa y seis a trescientos diez del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintitrés de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y nueve a doscientos ochenta y seis), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número diez, del veinticinco de enero de dos mil veintidós (fojas doscientos trece a doscientos cincuenta y cinco), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del cinco de octubre de dos mil veintidós (fojas trescientos veintiséis del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa **TRADI Sociedad Anónima** por las siguientes causales: **INFRACCIONES NORMATIVAS Gastos de viaje y pasajes aéreos A) Primera infracción normativa 10.** La sentencia de segunda instancia no ha tomado en cuenta el inciso r del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF 11. La disposición normativa establece lo siguiente: Ley del Impuesto a la Renta Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: r) Los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. La necesidad del viaje quedará

acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes. Los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Los viáticos por alimentación y movilidad en el exterior podrán sustentarse con los documentos a los que se refiere el Artículo 51-A de esta Ley o con la declaración jurada del beneficiario de los viáticos, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento. Los gastos sustentados con declaración jurada no podrán exceder del treinta por ciento (30%) del monto máximo establecido en el párrafo anterior. 12. De conformidad con el recurso de casación, los argumentos son los siguientes: a) El mencionado artículo dispone expresamente que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los boletos. Precisa que ni en la Sentencia de primera instancia ni en la sentencia de segunda instancia se menciona que el artículo 37 inciso r regulan el nivel probatorio que se exige para la deducción de este tipo de gastos. b) La sentencia de segunda instancia considera sobre el presente punto que “se advierte que no existe evidencia concreta que demuestre el desarrollo de reuniones o coordinaciones en China que hubiesen coadyuvado a la generación de renta [...]”, siendo menester acotar que el hecho que el demandante demuestre que realizó importaciones desde China en el ejercicio acotado, no valida automáticamente la deducción del gasto. c) En el presente caso, al no evaluarse la correspondencia presentada durante la etapa de fiscalización se ha dejado de lado los elementos fácticos y simplemente se ha repetido lo resuelto por la sentencia de primera instancia, ello implica una clara infracción normativa a los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Gastos de comisiones no devengadas B) Segunda infracción normativa 17. No se ha aplicado correctamente el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y tampoco se ha tenido en cuenta el artículo 168 del Código Civil que indica que los contratos se deben interpretar de manera literal. 18. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Ley del Impuesto a la Renta Artículo 57. A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Código Civil Título IV: Interpretación del acto jurídico Artículo 168. Interpretación objetiva El acto jurídico debe ser interpretado de acuerdo con lo que se haya expresado en él y según el principio de la buena fe. 19. De conformidad con el recurso de casación, los argumentos son los siguientes: a) Respecto a este punto, precisa que su argumentación durante el proceso contencioso administrativo no contradice lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto al concepto y momento del devengo; sino acerca de que la SUNAT pretende realizar una lectura antojadiza del contrato con los comisionistas vulnerando así el principio de interpretación literal del contrato. b) De acuerdo a lo anterior, si la condición suspensiva de acuerdo al contrato (emisión del comprobante de pago) se ha cumplido en el dos mil once, el devengo del gasto fue en el dos mil once. c) La regulación del Código Civil es aplicable al presente caso pues se está analizando el sentido de las cláusulas de un contrato y además el artículo IX del Código Civil indica que, “las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza. Comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente C) Tercera infracción normativa 22. Infracción normativa al debido proceso, consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho en la que se expliciten en forma suficiente los fallos con motivación expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron; el artículo 122, numeral 3 del Código Procesal Civil y artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Asimismo, el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú garantiza la motivación suficiente para que el justiciable pueda comprobar que la solución al caso concreto viene dada por una valoración racional de los elementos fácticos y jurídicos. 23. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Código Procesal Civil Artículo 122. Contenido y suscripción de las resoluciones Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención

sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado; [...] Texto Unico Orgánica 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. 24. De conformidad con el recurso de casación, los argumentos son los siguientes: a) La lectura de los contratos que realiza SUNAT es antojadiza y vulnera el principio de libertad contractual, pues desconoce la voluntad de las partes respecto a la nomenclatura que deben recibir las comisiones pagadas. Además, tanto durante el procedimiento contencioso administrativo como en la sentencia de primera y segunda instancias han omitido pronunciarse expresamente sobre el hecho de que los contratos no recogen en ningún momento el término “comisión de venta” sino tan solo el término genérico “porcentaje (%) del monto vendido antes del impuesto general a las ventas en calidad de comisión de venta” y que, en vista de ello, los términos empleados por las partes como “comisiones al vendedor” y como “comisiones especiales” deben entenderse incluidos en los contratos, pues ambos son determinadas en virtud a un porcentaje del monto vendido antes del impuesto general a las ventas. b) La sentencia de segunda instancia se sustenta en un hecho nuevo que jamás fue cuestionado por la Administración Tributaria, es decir, la variación en los porcentajes aplicables para la determinación de las comisiones especiales (página 11 de 18). Precisa que durante el procedimiento contencioso tributario jamás se cuestionó la flexibilidad de la determinación del porcentaje de las comisiones sino únicamente que estas no estaban recogidas expresamente en los contratos de locación. Participación de gerencia – criterio de razonabilidad D) Cuarta infracción normativa 27. Infracción normativa al debido proceso consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho en la que se expliciten en forma suficiente los fallos con motivación expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron; el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. 28. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: **Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Código Procesal Civil **Artículo 122. Contenido y suscripción de las resoluciones** Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado; [...] **TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial** Artículo 12. Motivación de resoluciones Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente. 29. De conformidad con el recurso de casación, los argumentos son los siguientes: a) Señala que la sentencia de segunda instancia sostiene que no se habría acreditado que el monto de los ingresos obtenidos durante el periodo fiscalizado haya sido consecuencia de la gestión del gerente general (página 12 de 18). Al respecto señala que nunca fue materia de discusión durante el procedimiento de fiscalización o durante el procedimiento contencioso administrativo que la participación del Gerente General fue necesaria o determinante para la generación de ingresos gravados. b) Lo anterior configura una clara infracción normativa al Debido Proceso, consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho en la que se expliciten en forma suficiente los fallos con motivación expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. c) Así, al hacer un salto lógico y ampararse en un

argumento que nunca fue materia de discusión se está vulnerando directamente el derecho a la motivación suficiente pues la decisión no se condice con los argumentos que sustentan la sentencia de segunda instancia. Pagos a cuenta de marzo a agosto de dos mil once y de septiembre a diciembre de dos mil once E) Quinta infracción normativa 32. Apartamiento inmotivado del precedente judicial (Casación N° 4392-2013-Lima) e infracción normativa respecto del inciso 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú sobre el derecho a la igualdad y de los incisos 1.7 y 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General. 33. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 2.- Derechos fundamentales de la persona Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. Ley Orgánica del Poder Judicial Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. Artículo 22. Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan. Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV del Título Preliminar [...] 1.7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario. 1.8. Principio de buena fe procedimental.- La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los participantes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley. 34. De conformidad con el recurso de casación, el argumento principal que sustenta la infracción normativa es el siguiente: De acuerdo a los principios del derecho administrativo antes indicados, no puede partirse de considerar la mala fe de un contribuyente o administrado al momento de presentar su declaración jurada del impuesto a la renta con el objetivo de reducir sus pagos a cuenta del ejercicio siguiente. Precisa que se debe considerar que las modificaciones en los pagos a cuenta en el caso del precedente vinculante y en el presente caso son producto de fiscalizaciones realizadas por la SUNAT y de las diferencias interpretativas entre aquélla y el contribuyente, por lo que no es correcto presumir el ánimo evasivo del contribuyente en la determinación del impuesto a la renta con la mera finalidad de reducir sus pagos a cuenta. Resoluciones de multa F) Sexta infracción normativa 37. Infracción normativa al debido proceso consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho en la que se expliciten en forma suficiente los fallos con motivación expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron; el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. 38. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Código Procesal Civil Artículo 122. Contenido y suscripción de las resoluciones Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la

cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado; [...] 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. 39. El argumento principal que sustenta la infracción normativa es el siguiente: En los escritos de demanda, apelación y alegatos ha indicado que en el presente caso se está incurriendo en reformatio in peius en tanto la sentencia no ha evaluado su argumento referido a que al cambiar de criterio el Tribunal Fiscal, frente a lo que resolvió la SUNAT, señalando que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio sí deben ser consideradas dentro del denominador sobre cuya base se debe calcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de octubre a diciembre de dos mil once, y que, por lo tanto, las sanciones aplicables también deben ser calculadas tomando en cuenta dichas diferencias de cambio; y por tal motivo, ordena la reliquidación de las sanciones aplicables, situación que agrava arbitrariamente la situación de la recurrente y vulnera el principio de "Reformatio in peius". II. **CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda:** Mediante escrito presentado el veintisiete de enero de dos mil veintiuno (fojas doce del cuaderno de casación), la empresa TRADI S.A. interpuso **demandas contencioso administrativa** con el siguiente petitorio: Primera pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140011931, respecto a los reparos por concepto de pasaje aéreo Lima-Shanghai-Lima y el alojamiento en China del señor Oscar Peschiera Magnani, al ser contrario a lo señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Pretensión subordinada a la primera pretensión principal. Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez declarada la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto el reparo por concepto de pasaje aéreo Lima-Shanghai-Lima y el alojamiento en China del señor Oscar Peschiera Magnani y se declare que dichos gastos resultaban necesarios para la generación de rentas y que, por lo tanto, cumplen con el principio de causalidad y resultan deducibles para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once. Segunda pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia respecto a los reparos por concepto de "comisiones de vendedores no devengadas en el ejercicio 2011", al ser un fallo contrario al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que las comisiones de venta pagadas a los vendedores fueron devengadas correctamente en el ejercicio gravable dos mil once. Pretensión subordinada a la segunda pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez declarada la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto el reparo correspondiente a "comisiones de vendedores no devengadas en el ejercicio 2011" y se declare que el derecho a cobrar las comisiones nació recién en el ejercicio dos mil once y que, por lo tanto, el gasto se devengó en dicho ejercicio y resulta deducible para la determinación del impuesto a la renta del 2011. Tercera pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, en el extremo que confirma la resolución de Intendencia, respecto a los reparos por concepto de "comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente", al ser un fallo contrario al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que el cuestionamiento sobre la falta de fehaciencia de las comisiones especiales no está asociado a la causalidad, y, además, las comisiones especiales se encuentran debidamente sustentadas en los contratos de locación de servicios. Pretensión subordinada a la tercera pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez sea declarada la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto el reparo correspondiente a "Comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente" y se declare que la fehaciencia de las operaciones no está asociada a la causalidad y que, además, la obligación de efectuar el pago de las comisiones especiales se encuentra recogida en los contratos de locación de servicios suscritos entre la compañía y los vendedores, y que, por lo tanto, el gasto se encuentra sustentado de manera fehaciente y resulta deducible para la determinación del impuesto a la renta del 2011. Cuarta pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020,

en la parte que confirma la resolución de Intendencia, respecto al reparo por concepto de "participación de gerencia que no cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad", al ser un fallo contrario al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y a los principios constitucionales de costumbre laboral e in dubio pro operario; toda vez que el gasto por concepto de participación de gerencia otorgado al señor Oscar Peschiera Magnani cumple con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Pretensión subordinada a la cuarta pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto el reparo de "Participación de Gerencia" y se declare que la participación pagada al señor Oscar Peschiera cumple con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad y que, por lo tanto, cumple con el principio de causalidad y resulta perfectamente deducible para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once. Quinta pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, en la parte que confirma la resolución de Intendencia, respecto a la modificación del numerador para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once y respecto al saldo a favor del ejercicio dos mil diez; y en la parte que revoca la resolución de Intendencia, por haber excluido en el denominador para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once, el resultado neto positivo de las cuentas correspondientes a las diferencias de cambio y que, como consecuencia de ello, ordena recalcular el coeficiente aplicable a los referidos pagos a cuenta; toda vez que dichos pronunciamientos han sido emitidos en contravención del precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en virtud a reparos que no se encuentran firmes, y en contra del artículo 127 del Código Tributario, pues el pronunciamiento del Tribunal Fiscal ha reformado en peor lo resuelto por la administración tributaria en sede de reclamación. Pretensión subordinada a la quinta pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez sea declarada la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto la modificación del numerador y la modificación y el recálculo del denominador para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once, así como la modificación del saldo a favor del ejercicio dos mil diez; se declare que los aludidos pagos a cuenta fueron determinados por la demandante sobre una base y elementos de cálculo que se presumieron como ciertos y que, por lo tanto, los reparos detectados por la administración tributaria con posterioridad no corresponden ser considerados para modificar la base de cálculo de los pagos a cuenta que fueron previamente determinados, más aún cuando los reparos del impuesto a la renta del año dos mil diez que sirvieron de base para la modificación no están firmes al ser materia de discusión en un proceso contencioso administrativo pendiente de ser resuelto; se declare, asimismo, que el denominador para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once no debe incluir las diferencias de cambio y que, por lo tanto, no corresponde modificar la base de cálculo de dichos pagos a cuenta; y se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0052245 a N° 012-003-0052250. Sexta pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020 en la parte que confirma la resolución de Intendencia, respecto a haber incluido en el numerador para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre dos mil once, los reparos por comisiones a vendedores no devengadas en el ejercicio dos mil once, comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente, gastos de viaje por pasaje aéreo Lima-Shanghai-Lima y el alojamiento en China del señor Oscar Peschiera Magnani, provisiones de cobranza dudosa y gastos no devengados en el ejercicio dos mil once y en el extremo que revoca la resolución de Intendencia, por haber excluido en el denominador para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre dos mil once, el resultado neto positivo de la ganancia por diferencias de cambio al treinta de junio de dos mil once y que, como consecuencia de ello, ordena recalcular el coeficiente aplicable a los referidos pagos a cuenta; toda vez que dichos pronunciamientos han sido emitidos en contravención del precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en virtud a reparos que no se encuentran firmes, y en contra del artículo 127 del Código Tributario, pues el pronunciamiento del Tribunal Fiscal ha reformado en peor lo resuelto por la administración tributaria en sede de reclamación. Pretensión subordinada a la sexta pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez declarada la nulidad de la Resolución del

Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020, se deje sin efecto la modificación del numerador y la modificación y el recálculo del denominador para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre de dos mil once; se declare que los aludidos pagos a cuenta fueron determinados por la demandante con base en elementos de cálculo que se presumieron como ciertos y que, por lo tanto, no corresponde considerar los reparos detectados por la administración tributaria con posterioridad para modificar la base de cálculo de los pagos a cuenta que fueron previamente determinados, más aún cuando los reparos del impuesto a la renta de dos mil once que sirvieron de base para la modificación no están firmes al ser materia de discusión de la presente demanda contencioso administrativa; se declare, asimismo, que el denominador para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre 2011 no debe incluir las diferencias de cambio y que, por lo tanto, no corresponde modificar la base de cálculo de los mismos; y se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0052251 a N° 012-003-0052254. Séptima pretensión principal: Se declare nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020 en el extremo que revoca la Resolución de Multa N° 012-002-002-0024810 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-002-0024811 a N° 012-002-002-0024813 y que, como consecuencia de ello, ordena reliquidar las sanciones aplicables; al haberse emitido un pronunciamiento contrario a lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que desconoce la aplicación del tipo subjetivo para la infracción administrativa imputada y recogida en las referidas resoluciones de multa, debido a que dichas multas han sido emitidas sin seguir el procedimiento legalmente establecido y en vista de que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal contraviene lo señalado en el artículo 127 del Código Tributario pues ha reformado en peor lo resuelto por la administración tributaria en sede de reclamación. Pretensión subordinada a la séptima pretensión principal: Como pretensión de plena jurisdicción, solicita que una vez sea declarada la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020 se deje sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-002-0024810 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-002-0024811 a N° 012-002-002-0024813 y se declare que la compañía no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. La empresa demandante señala como principales argumentos de su demanda los siguientes: **a) Respecto de la primera pretensión principal:** El gasto por concepto de viaje a Shanghai y el alojamiento del gerente general cumple con el principio de causalidad, pues se ha cumplido con acreditar la vinculación de dichos gastos con la generación de rentas, alegando que eran necesarios para concretar las importaciones realizadas en el ejercicio 2011. Sobre la pretensión subordinada, solicita vía pretensión de plena jurisdicción que se declare que los gastos de viaje cumplen completamente con el principio de causalidad. **b) Respecto de la segunda pretensión principal:** El criterio de las entidades codemandadas es errado, toda vez que no tomaron en cuenta que el derecho de cobrar y la obligación de pagar las comisiones nacieron en el 2011, a pesar de que las ventas que les dieron origen se produjeron en el 2010, pues en su caso la obligación de pagar las comisiones nace cuando los comisionistas emitieron la liquidación de ventas y los comprobantes de pago. Sobre la pretensión subordinada, solicita vía pretensión de plena jurisdicción que se declare que los gastos por comisiones de vendedores pagadas en el 2011 corresponden ser devengadas en dicho ejercicio. **c) Respecto de la tercera pretensión principal:** El pago de las llamadas "comisiones especiales" no configura un acto de liberalidad; este tipo de comisiones debe considerarse incluido dentro del término genérico "comisión de venta" recogido en la cláusula cuarta de los contratos y que no corresponde equiparar la supuesta falta de fehacientia con la falta de causalidad del gasto. Sobre la pretensión subordinada, solicita que vía pretensión de plena jurisdicción se declare que los gastos por comisiones especiales son deducibles para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil once. **d) Respecto de la cuarta pretensión principal:** Se ha demostrado que los gastos por concepto de participación otorgada al gerente general han sido acreditados a lo largo de la fiscalización y cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad y es una obligación laboral que surge del acta de sesión de directorio de mil novecientos setenta y seis. Sobre la pretensión subordinada, solicita que, vía pretensión de plena jurisdicción, se declare que las participaciones de gerencia resultan deducibles a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once. **e) Respecto de la quinta pretensión principal:** Alega que el Tribunal Fiscal al establecer que el denominador sobre cuya base se calcula el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta sí debe incluir las ganancias por diferencias de cambio acumuladas al treinta de junio dos mil once, ha reformado en peor lo resuelto por la SUNAT. Por otro lado, se afirma que al ordenarse la modificación de la base de cálculo del

coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once, se contraviene el precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013 Lima. Respecto a la pretensión subordinada, solicita que vía pretensión de plena jurisdicción se establezca que no se modifique el denominador para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once ni modificar el saldo a favor del ejercicio dos mil diez y que, por lo tanto, no corresponde generar deudas por intereses moratorios por omisiones referenciales en el cálculo de los pagos a cuenta antes aludido. **f) Sobre la sexta pretensión principal:** La demandante reitera que el Tribunal Fiscal ha reformado en peor lo resuelto por la SUNAT en sede de reclamación al establecer que el denominador sí debe incluir las ganancias por diferencias de cambio, y agrega que se debe tener presente que los reparos producto de la fiscalización del ejercicio dos mil once no se encuentran firmes, pues continúan sometidos a discusión mediante la presente demanda contencioso administrativa. Sobre la pretensión subordinada, solicita que vía pretensión de plena jurisdicción se declare que no corresponde modificar el numerador ni modificar ni recalcularse el denominador para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre dos mil once, y que, por lo tanto, no corresponde generar deudas por intereses moratorios por omisiones referenciales en el cálculo de los pagos a cuenta. **g) Sobre la séptima pretensión principal:** Manifiesta que, dado el carácter accesorio de las resoluciones de multa, corresponde que se consideren los argumentos expuestos en el escrito de demanda para que se dejen sin efecto los reparos determinados y, en consecuencia, las multas impuestas. Sobre la pretensión subordinada, pide que vía pretensión de plena jurisdicción se declare que no se configuró el tipo subjetivo para la infracción tipificada en el artículo 178.1 del Código Tributario, que las sanciones fueron impuestas sin seguir previamente el procedimiento sancionador y que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que modifica la base de cálculo de las multas ha supuesto una reforma peyorativa. **1.2. Contestaciones de la demanda 1.2.1.** Mediante escrito presentado el once de marzo de dos mil veintiuno (fojas ciento veintisiete del cuaderno de casación), la SUNAT contesta la demanda. **1.2.2.** Mediante escrito presentado el doce de marzo de dos mil veintiuno (fojas ciento sesenta y cuatro del cuaderno de casación), el Procurador Público Adjudicado a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda. **1.3. Sentencia de primera instancia:** Mediante resolución número diez, del veinticinco de enero de dos mil veintidós, el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros resolvió declarar infundada la demanda en todos sus extremos. El Juzgado de primera instancia expuso los siguientes fundamentos: **a) Sobre el reparo por concepto de pasaje aéreo Lima-Shanghai-Lima y el alojamiento en China:** El reparo por los gastos a China por no acreditar la necesidad y motivo del viaje, por S/ 18,233.91 (dieciocho mil doscientos treinta y tres soles con noventa y un céntimos) tiene sustento, ya que los documentos presentados no sustentan que los gastos de viaje estén relacionados a la importación de las mercancías y no se acredita la causalidad de los viajes con las rentas gravadas, ya que no se sustentan las reuniones a las que habría asistido el personal ni la relación de los gastos por viaje con la generación de renta, sino que solamente acredita que se realizaron los viajes y que se registraron contablemente las importaciones; así, desestima la pretensión subordinada. **b) Sobre el reparo por comisiones a vendedores no devengadas:** Se establece que conforme al inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta el ejercicio comercial debe coincidir con el ejercicio gravable, por lo que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen y dicha regla se aplica para la imputación de gastos; por consiguiente, establece que en aplicación del artículo citado el reparo efectuado por los gastos por pago de comisiones a vendedores por la suma de S/ 239,090.24 (doscientos treinta y nueve mil noventa soles con veinticuatro céntimos), fue realizado conforme a ley, pues devengaron en el ejercicio dos mil diez. **c) Del reparo por comisiones "especiales" a vendedores no sustentadas fehacientemente:** Se establece que la demandante estaba en la obligación de aportar la documentación para validar el gasto por "comisiones especiales" correspondiente al impuesto a la renta dos mil once, y al no cumplir con la carga procesal el Juzgado rechazó sus argumentos; por tanto, se concluye que dichos gastos no resultan deducibles a efectos de determinar la renta neta. Sobre la pretensión subordinada, se establece que no corresponde ampararla en mérito a los argumentos antes expuestos. **d) Sobre el reparo por concepto de participación de gerencia:** En el caso de autos, el Juzgado verificó que la administración tributaria solicitó a la demandante que sustente por escrito y con la base legal respectiva los gastos de participación de gerencia,

pero considera que la documentación presentada no es suficiente y no reúne los requisitos de generalidad y proporcionalidad requeridos. Asimismo, tiene en consideración que el gasto por participación de gerencia de la demandante, equivale al 36.53% del total de remuneraciones, la misma que es superior a toda la remuneración abonada a favor del resto de trabajadores de la empresa durante el ejercicio dos mil once, lo que constituye un gasto evidentemente desproporcionado y representa un importe del 749,67% de la remuneración anual; en ese sentido el Juzgado aprecia que no se ha acreditado la razonabilidad, necesidad y proporcionalidad del gasto por participación de gerencia, conforme lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, se concluye que el reparo fue hecho conforme a ley. Por otro lado, desestima la pretensión subordinada en mérito al pronunciamiento hecho sobre la pretensión principal. **e) Del reparo por pagos a cuenta de marzo a agosto 2011:** Se establece que conforme a lo establecido en los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00015-2005-AI/TC, sí se puede tomar en cuenta los resultados de la fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez determinados mediante la Resolución de Determinación N° 012-003-0034027, pues no existe pronunciamiento firme sobre la misma. Asimismo, con relación a la modificación del numerador sobre cuya base debía calcularse el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once, señala que el Tribunal Fiscal actuó conforme al principio de legalidad al disponer que la administración recalculó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto dos mil once, por lo que los cuestionamientos en este extremo carecen de asidero fáctico y legal. Con relación a la aplicación del precedente contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima, se señala que lo solicitado por la demandante es prematuro, pues aún no se tiene ninguna liquidación de intereses moratorios en los valores materia del presente proceso. **f) Respecto a la alegación sobre la afectación de la reformatio in peius:** Se establece que el argumento de la empresa demandante carece de sustento, pues, conforme al artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el colegiado administrativo está facultado para incrementar los montos; y que no se vulnera el principio aludido teniendo en consideración los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento, así como la finalidad pública de los actos administrativos. De otro lado, respecto a la modificación del saldo a favor del ejercicio dos mil diez, el Juzgado considera que el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta el saldo a favor contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0034027, pues la misma aún surte sus efectos válidamente y, por otro lado, desestima los argumentos de la pretensión subordinada. **g) Del reparo por pagos a cuenta de setiembre a diciembre dos mil once:** El Juzgado, al respecto, se remite a los fundamentos dados al pronunciarse sobre los reparos por pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a agosto de dos mil once, en virtud de los cuales señaló que las resoluciones administrativas surten efectos aun cuando se hayan judicializado. Respecto al argumento sobre los conceptos que debe incluir el denominador para calcular el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de setiembre a diciembre dos mil once, reitera que no se aprecia la afectación del principio reformatio in peius conforme a los fundamentos expuestos al pronunciarse al respecto, por lo que desestima este extremo de la demanda. De igual manera, desestima la pretensión subordinada. **h) Séptima pretensión principal: Resoluciones de Multa de números 012-002-002-0024810, 012-002-002-0024811 a 012-002-002-0024813:** El Juzgado establece que, conforme al artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinaron en forma objetiva, esto es, por presentar declaraciones tributarias sin consignar datos reales y correctos, por lo que no se requiere para su configuración que se pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, por lo que no resulta atendible el alegato de la demandante. Sobre la pretensión subordinada, señala que no corresponde amparar la pretensión subordinada por los fundamentos expuestos. **1.4. Sentencia de vista:** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima el veintitrés de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y nueve del cuaderno de casación), **confirmó** la sentencia que declaró infundada la demanda. La Sala Superior expresa los siguientes fundamentos: **a) Sobre el reparo por gastos de viaje:** Los documentos presentados dan cuenta de los viáticos consumidos, pero se advierte que no acreditan la causalidad y necesidad de los gastos de viaje, toda vez que no es posible vincular la estadía del gerente general con la generación de rentas de gravadas, en tanto no se identifican cuáles fueron las gestiones o actividades que se

realizaron durante dicho viaje que hubiesen coadyuvado a la generación de rentas de la accionante ni su vinculación con el giro de negocio de la accionante. El hecho de que la demandante demuestre que realizó importaciones desde China en el ejercicio acotado, no valida automáticamente la deducción de dicho gasto. **b) Sobre el reparo por comisiones no devengadas en el ejercicio 2011:** La Sala Superior determina que, si bien la actora efectuó el pago de dichas comisiones en el ejercicio dos mil once, la obligación de incurrir en dicho gasto se generó desde que los locadores perfeccionaron las ventas a su favor, lo que acaeció en el ejercicio dos mil diez, pues la obligación se genera desde el momento en que los comisionistas concretan ventas a su favor, fundamentos por los que la segunda causal es infundada. **c) Sobre el reparo por obligaciones especiales:** Se establece que el pago de las comisiones especiales no se encuentra regulado en los contratos de locación de servicios ni en alguna directiva o lineamiento adjuntado por la actora y no se aprecia ningún criterio objetivo que permita identificar su forma de cálculo o sustento, por lo que la Sala Superior considera que se trata de liberalidades y, por ende, no resultan deducibles en la determinación de la renta neta. **d) Sobre el reparo por participación de gerencia:** Se establece que la demandante no ha acreditado que los ingresos durante el periodo fiscalizado sean consecuencia de la gestión del gerente general y no basta que se alegue que el gerente tiene más de 40 años de servicios. Asimismo, se considera que los S/ 3'296,086.00 (tres millones doscientos noventa y seis mil ochenta y seis soles con cero céntimos) abonados al gerente general por concepto de participación gerencial representa el 36.53 % del total de remuneraciones abonada a los trabajadores de la empresa actora y que dicho importe además equivale el 749.67% de la remuneración anual del propio gerente general, aspectos que muestran que el referido gasto tampoco da cumplimiento al requisito de proporcionalidad. Se rechaza el argumento referido a la costumbre laboral y la aplicación del principio in dubio pro operario, por lo que el concepto de participación de gerencia tiene la naturaleza de una liberalidad y no responde a la configuración de un gasto deducible. **e) Del reparo a los pagos a cuenta:** Se señala que la norma establece que la declaración tributaria debe ser realizada correctamente y con el debido sustento; por tanto, no es suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas que la administración tributaria establezca, sino que además dicha obligación debe encontrarse debidamente sustentada. Asimismo, se establece que no existe una vulneración del principio de reformatio in peius, ya que el Tribunal Fiscal se encuentra en la obligación de emitir pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas que suscite el expediente, en virtud de lo expresamente regulado en el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **f) De las resoluciones de multa:** Se establece que la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario se encuentra acreditada, por lo que las resoluciones de multa se encuentran arregladas a derecho. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto, ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción

de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales. **TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales 3.1.** Hechas las precisiones que anteceden y antes de ingresar propiamente al examen de la causal casacional de naturaleza procesal, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios legales que emergen del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil (principio de congruencia procesal), que permitirán una mejor labor casatoria de esta Sala Suprema con relación a los agravios denunciados. Así, tenemos: **3.2.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú consagra como principio rector de la función jurisdiccional, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la observancia del debido proceso; el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración⁴. **3.3.** El derecho al debido proceso no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales, y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que el ámbito sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables, mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este último derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.4.** Sobre la motivación de las resoluciones judiciales, Roger Zavaleta Rodríguez⁵ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predisuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.5.** Con relación a este asunto (sobre motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios

fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.6.** De acuerdo al artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, este contempla en su segundo párrafo el **principio de congruencia procesal**. Del mismo texto normativo se extrae que en toda resolución judicial debe existir: **i)** coherencia entre lo solicitado por las partes y finalmente resuelto, sin omitir, alterar o exceder las pretensiones (congruencia externa) y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna). En otras palabras, la plena actuación del principio en mención implica el límite del contenido de una resolución judicial, de allí que el juez al momento de resolver debe atenerse a los hechos de la demanda, de su contestación, así como de lo alegado en los recursos impugnatorios, por lo que la transgresión de este principio procesal acarrea la nulidad de la resolución judicial, conforme al mismo artículo VII acotado y a los incisos 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil. **3.7.** Ahora bien, respecto al principio de congruencia procesal, precisamos que integra la esfera de la debida motivación. Su vulneración configura el llamado vicio de incongruencia, que ha sido definido como el desajuste entre el fallo y los términos en que las partes han formulado sus argumentos de defensa o sus pretensiones. Esta anomalía puede clasificarse en incongruencia omisiva, cuando el órgano jurisdiccional no se pronuncia sobre alegaciones fundamentales formuladas oportunamente; en incongruencia por exceso, cuando el órgano judicial otorga algo no postulado por las partes o se pronuncia sobre una alegación no expresada; y en incongruencia por error, en la que se presentan ambos tipos de incongruencias, esto es, cuando la sentencia recae sobre un aspecto ajeno a lo planteado por las partes, dejando sin respuesta lo que fue formulado como pretensión o motivo de impugnación. **3.8.** Asimismo, enmarcado en el principio de congruencia, se encuentra el aforismo tantum devolutum quantum appellatum, según el cual la pretensión impugnatoria determinará los poderes del órgano superior de instancia a efectos de resolver en forma congruente lo que es materia del recurso. En ese sentido, el colegiado deberá resolver en función de los agravios, errores de hecho y derecho que haya alegado la parte recurrente en su recurso; una actuación contraria a ello generaría vicios de incongruencia que acarrearían la nulidad insubsanable del fallo recurrido, a tenor de lo previsto en el artículo 171 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria. **Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter procesal CUARTO.** En atención al marco referencial enunciado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho de motivación; el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que, cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación; precisando que los hechos y los medios probatorios del proceso sub materia sólo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, más no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Ingresando al análisis de las **infracciones normativas sobre comisiones a vendedores no sustentadas fehacientemente y sobre la participación de gerencia - criterio de razonabilidad**, se advierte que ellas guardan estrecha relación porque se amparan en el **numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú**; por ese motivo y en aplicación, además, del principio de concentración y dirección procesal, estas causales materiales se revisarán en conjunto y se emitirá un pronunciamiento también en conjunto. **4.2.** En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio de motivación, toda vez que ha identificado los agravios del recurso de apelación y luego ha delimitado la materia controvertida en el tercer considerando, luego de lo cual ha emitido pronunciamiento absolviendo los agravios, como así se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge de los considerandos cuarto al décimo quinto, no sin antes haber identificado los incidentes administrativos y trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia; además de haber justificado las **premisas fácticas** (la administración tributaria fiscalizó el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa actora relativas al impuesto a la renta de tercera categoría de enero a diciembre de dos mil once, y efectuó reparos por i) gastos de viaje no sustentados fehacientemente,

ii) comisiones a vendedores no devengadas en el año dos mil once, iii) comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente, iv) participación de gerencia que no cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0052243 a N° 012-003-0052254, por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de 2011, y se emitieron las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024810 a N° 012-002-0024813, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once y los pagos a cuenta de octubre a diciembre de dos mil once) y **jurídicas** (inciso 3 del artículo 6 de la Constitución Política del Estado; artículos 37 (inciso r), 57 (inciso a), 44 (inciso d) y 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF; artículos 82, 88, 129, 165, 178 (inciso 1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario; artículos 9, 203, 230, 234 y 235 de la Ley N° 27444; artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584). Lo que le permitió llegar a la **conclusión** de que los reparos efectuados por la administración tributaria tienen sustento al no haberse acreditado que los gastos cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 37 para poder ser deducidos para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once; así como que los pagos a cuenta del impuesto a la renta no fueron efectuados de forma debida, por lo que las sanciones de multa fueron impuestas conforme a ley. Por tanto, se evidencia que la sentencia de vista ha cumplido con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada, al derivarse la conclusión de las premisas jurídicas y fácticas **4.3.** Ahora bien, en torno a la **justificación externa** de la decisión superior, este Supremo Tribunal considera que la justificación externa realizada por la Sala de Alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior y, en ese escenario, queda claro que la justificación externa ha sido satisfactoria. No se observa, entonces, la infracción del derecho de motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Asimismo, en cuanto a la vulneración del principio de **congruencia procesal**, por un lado, se afirma que la sentencia de vista se sustenta en un hecho nuevo referido a la variación en los porcentajes aplicables para la determinación de las comisiones especiales; y, por otro lado, se alega que no fue materia de discusión en el procedimiento de fiscalización ni en el proceso contencioso el hecho de que se deba acreditar que el monto de los ingresos obtenidos en el periodo fiscalizado sea producto de las gestiones efectuadas por el gerente general de la empresa en la ciudad de Shanghai de la República Popular de China, o determinante para la generación de los ingresos gravados. **4.5.** Al respecto, es menester tener presente que el principio de congruencia procesal se encuentra íntimamente ligado al derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales, pues establece que en toda resolución judicial debe existir coherencia entre lo solicitado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitirse, alterarse o excederse en lo solicitado. Dicho esto, corresponde establecer que la alusión a la variación de los porcentajes de las comisiones por la Sala Superior no configura la introducción de un nuevo tema al debate en segunda instancia por parte del colegiado superior; por el contrario, su mención se hizo en el marco de la motivación desarrollada para absolver el agravio referido a las comisiones especiales, apreciándose que el colegiado superior procedió a enumerar los criterios objetivos de que pudo valerse la empresa para sustentar o acreditar la forma del cálculo de las comisiones especiales pagadas (entre ellas la aludida variación de porcentajes), toda vez que el análisis sobre el reparo residía en la falta de justificación de las citadas comisiones especiales, lo que llevó a que el desembolso sea calificado como una liberalidad. **4.6.** De igual modo, cuando se alega que no fue materia de debate en sede administrativa ni jurisdiccional que debía acreditarse que los ingresos obtenidos por la empresa se derivan o eran consecuencia de las gestiones efectuadas por el gerente general, se debe tener en cuenta que, del recurso de apelación interpuesto por la parte recurrente, se advierte que se alegó la antigüedad del gerente general y el hecho de que no existe otro trabajador con sus características como parte de la fundamentación de los agravios para sustentar la causalidad del reparto de participaciones a favor del gerente general. Por tal motivo, el pronunciamiento de la Sala Superior no incurre en una vulneración del principio de congruencia procesal ni es motivo para concluir que la sentencia no fue debidamente

motivada, puesto que se aprecia que cumplió con dar respuesta a una alegación hecha por la recurrente en su recurso de apelación. Por tanto, al evidenciarse que la sentencia de vista dio respuesta a las alegaciones expuestas en el recurso de apelación, debe desestimarse este extremo de la causal denunciada. **4.7.** De otro lado, sobre la alegada vulneración del principio de **libertad contractual** por desconocerse la voluntad de las partes para denominar a las comisiones consignadas en los contratos como "comisiones al vendedor" y "comisiones especiales"; debe tenerse en cuenta que la denominación de las comisiones o por qué la administración tributaria reconoció unas y no otras, no fue el tema objeto de controversia en el caso de autos, sino el hecho de que no se acreditó el sustento (causalidad) de los montos otorgados como "comisiones especiales", motivo por el que este extremo de la infracción normativa también carece de sustento. **4.8.** Por último, también se alega la vulneración del principio de **no reforma en peor** (reformatio in peius). Al respecto, se debe establecer que sí se ha cumplido con evaluar los argumentos de la empresa recurrente referidos a la vulneración del principio antes mencionado en la sentencia de vista, pues debe tenerse en consideración que la consecuencia directa de establecerse que el Tribunal Fiscal está facultado para efectuar una evaluación completa de los hechos y que producto de ello se da la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, también lo es que se deba modificar el cálculo de la sanción. **4.9.** Por tanto, es pertinente precisar que si bien el principio del debido proceso se extiende a sede administrativa⁶, no es posible extrapolar todas las garantías del debido proceso al debido procedimiento administrativo⁷, pues ello depende de la naturaleza y fines del procedimiento, lo cual se corrobora en el caso de autos, toda vez que, conforme al artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁸, en el procedimiento contencioso tributario sí se permite que el Tribunal Fiscal pueda resolver en un sentido que puede "perjudicar" al contribuyente, pues la norma lo faculta para realizar un nuevo reexamen de todo el asunto controvertido, a diferencia de lo que ocurren en sede jurisdiccional, en la que opera el principio del tantum devolutum, quantum appellatum. Por tanto, también corresponde desestimar este extremo del recurso. **4.10.** Sobre la alegada motivación defectuosa que se asienta en la falta de sustento de la mención a la sentencia recaída en el Expediente N° 00002-2021-PI/TC y la falta de respuesta a los argumentos referidos a la consideración de aspectos subjetivos para la configuración de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, corresponde establecer una vez más que, de la revisión de la sentencia de vista, se aprecia que el colegiado superior sí desarrolló una motivación adecuada al exponer razones suficientes que justificaron la mención del fallo del Tribunal Constitucional y que lo llevaron a establecer que las resoluciones de multa impuestas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del código antes mencionado han sido emitidas conforme a ley, motivos por los que corresponde desestimar los argumentos referidos a la vulneración del derecho al debido proceso y a una motivación aparente, al verificarse una motivación adecuada y suficiente⁹. **4.11.** De esta forma, este Tribunal Supremo concluye que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de confirmar la sentencia apelada de primera instancia, que declaró infundada la demanda, observando, cautelando y respetando el debido proceso y el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que dan cuenta del fallo adoptado, que confirmó la sentencia apelada. Además de que los argumentos de las causales procesales denunciadas carecen de sustento, se evidencia que, en realidad, lo que pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio de la Sala Superior, lo cual no puede ser amparado vía recurso de casación. Por ende, las infracciones normativas procesales propuestas deben ser declaradas **infundadas**. **4.12.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógica formal del razonamiento judicial. Y en el caso que nos convoca se observa todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. **Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter material QUINTO.** Sobre la infracción normativa referida a los gastos de viaje y pasajes aéreos, inciso r) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF **5.1.** A efectos de emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa, es pertinente señalar que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al

fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **5.2.** En tal contexto, a fin de establecer si ha existido la infracción normativa denunciada, debemos partir citando su contenido normativo, para luego relacionarlo con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito y vincularlos con las materias que estas regulan. Así, tenemos: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] r) **Los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.** La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes. Los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Los viáticos por alimentación y movilidad en el exterior podrán sustentarse con los documentos a los que se refiere el Artículo 51-A de esta Ley o con la declaración jurada del beneficiario de los viáticos, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento. Los gastos sustentados con declaración jurada no podrán exceder del treinta por ciento (30%) del monto máximo establecido en el párrafo anterior. [Énfasis nuestros] **5.3.** Ahora bien, las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo), son las siguientes: a) Del expediente administrativo electrónico - EAE se tiene que, mediante Carta N° 130011411470-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121130000758 la administración tributaria comunicó a la ahora demandante TRADI Sociedad Anónima el inicio de un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas al impuesto a la renta de tercera categoría de enero a diciembre de dos mil once, lo que dio lugar a la emisión de los siguientes valores: b) Resolución de Determinación N° 012-003-0052242, por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, por reparos a la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio, entre otros, por i) gastos de viaje no sustentados fehacientemente por S/ 18,234.00 (dieciocho mil doscientos treinta y cuatro soles con cero céntimos); ii) comisiones a vendedores no devengadas en el año dos mil once, por S/ 239,090.00 (doscientos treinta y nueve mil noventa soles con cero céntimos); iii) comisiones especiales a vendedores no sustentadas fehacientemente, por S/ 569,932.00 (quinientos sesenta y nueve mil novecientos treinta y dos soles con cero céntimos); y iv) participación de gerencia que no cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, por S/ 3'296,086.00 (tres millones doscientos noventa y seis mil ochenta y seis soles con cero céntimos). c) Resoluciones de Determinación N° 012-003-0052243 a N° 012-003-0052254, por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de dos mil once. d) Resoluciones de Multa N° 012-002-0024810 a N° 012-002-0024813, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once y los pagos a cuenta de octubre a diciembre de dos mil once. e) Ante la notificación de dichos valores, la demandante interpuso recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° 150140011931, que lo declaró infundado. f) Posteriormente, la empresa actora interpuso recurso de apelación, el mismo que fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05285-4-2020 que resolvió **revocar** la apelada en el extremo del reparo por gastos de viaje no sustentados a Brasil, deducción no reconocida por gastos no devengados en el ejercicio 2010 y en cuanto a la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos marzo a diciembre dos mil once, así como multas vinculadas; por lo que la administración debía proceder conforme con lo señalado en tal resolución; y **la confirmó** en lo demás que contiene. **5.4.** En ese panorama y, de acuerdo a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que el debate en sede administrativa se centró en determinar si se acreditó que los gastos efectuados por la empresa cumplen con los requisitos necesarios para poder ser deducidos del impuesto a la renta, si los pagos a cuenta realizados por la empresa demandante fueron efectuados conforme a ley, así como si se incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **SEXTO.** Ahora bien, a efectos de emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa

materia de análisis referida al reparo a los gastos de viaje y pasajes aéreos, conviene recordar que los argumentos de la empresa consisten en que el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no regulan el nivel probatorio necesario para la deducción de este tipo de gasto y que en la sentencia de vista no se ha valorado o evaluado la documentación presentada (correspondencia) para acreditar la necesidad del viaje, lo que ha vulnerado su derecho a una resolución debidamente motivada, fundada en derecho. Sobre el particular es pertinente tener en cuenta lo siguiente: **6.1.** El primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prescribe que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley. Seguidamente, en el numeral r) considera como deducibles a los gastos por viaje y viáticos, estableciendo que estos deben ser **indispensables** y que su necesidad se acreditará con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente. **6.2.** Como vemos, la normativa recoge el **principio de causalidad**, en virtud del cual toda empresa debe estar en condiciones de demostrar que el gasto que pretende deducir para efectos del impuesto a la renta es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y con el mantenimiento de su fuente. **Por tal motivo, resulta necesario acreditar que el gasto del viaje es indispensable y necesario en atención al citado inciso r) del artículo 37 de la ley acotada**, pues no resulta suficiente presentar la correspondencia y los comprobantes de pago del transporte, sino otros documentos que acrediten que efectivamente el gasto fue necesario e indispensable para la generación de renta o mantenimiento. **6.3.** De esta manera, se debe tener en cuenta que el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no establece una forma o nivel de probanza de la causalidad del gasto; sin embargo, a partir del hecho de que se haya establecido que el gasto no solo debe ser necesario sino que también debe ser **indispensable**, se desprende que el contribuyente debe cumplir con acreditar la causalidad del gasto de modo tal que evidencia que fue precisamente debido a dicho gasto que se generó la renta gravada, con documentos que prueben las coordinaciones de las gestiones o negociaciones realizadas en el extranjero, documentos de trabajo efectuados durante el viaje o informes sobre los resultados del viaje. **6.4.** Por consiguiente, habiéndose establecido en la sentencia de alzada que los documentos presentados —como la correspondencia mencionada por la parte recurrente— no tienen mérito suficiente para acreditar la causalidad de los gastos de viaje del gerente general o que este haya sido indispensable, pues no cumplen con vincularlo con la generación de la renta, se concluye que el colegiado superior ha cumplido con efectuar una valoración o evaluación apropiada de la documentación presentada, pues la empresa recurrente no cumplió con acreditar la causalidad del gasto o que este haya sido indispensable conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que con la documentación presentada no es posible apreciar la relación de causalidad del viaje y estadía del gerente general con la generación de la renta; por lo que, como lo ha sostenido la Sala Superior, no se acreditó documentalmente las gestiones que se hizo durante el viaje. **6.5.** Por último, corresponde agregar que los argumentos de la infracción evidencian que la parte recurrente pretende cuestionar la valoración de los medios probatorios efectuadas por las instancias de mérito y que este colegiado supremo efectuó una revaloración de los mismos, lo cual difiere de la finalidad del recurso de casación, esto es, buscar la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, fundamento que refuerza la decisión de **desestimar** la infracción normativa denunciada. **SÉTIMO. Sobre la infracción normativa referida a gastos de comisiones no devengadas relacionadas a los artículos 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 168 del Código Civil 7.1.** Continuando con el análisis de las infracciones normativas de carácter material, vemos que la empresa recurrente sustenta la infracción normativa alegando que reconoce no contradecir o cuestionar lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por otro lado, señala que la infracción normativa principalmente se asienta en que la SUNAT efectuó una lectura antojadiza del contrato con los comisionistas, pues considera que debió ser interpretado conforme a las disposiciones del Código Civil, de modo que, al haberse cumplido la condición suspensiva del contrato en el año dos mil once, consistente en la emisión del comprobante de pago, corresponde en consecuencia que el devengo del gasto ocurra en dicho año. **7.2.** A efectos de absolver los argumentos que sustentan la infracción planteada, corresponde tener presentes las normas cuya infracción se alude: Ley del Impuesto a la Renta Artículo 57. A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de

diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. [...] Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo **serán de aplicación analógica** para la imputación de los gastos. [Énfasis agregado] **Código Civil** Título IV: Interpretación del acto jurídico Artículo 168. Interpretación objetiva El acto jurídico debe ser interpretado de acuerdo con lo que se haya expresado en él y según el principio de la buena fe. **7.3.** Ahora bien, habiendo reconocido la propia parte recurrente que no contradice la interpretación hecha respecto del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no amerita ingresar al análisis de la aplicación del citado artículo; sin embargo, ello no es óbice para tener en cuenta que dicho dispositivo normativo dispone que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengan y que la misma regla se aplica para la imputación de los gastos; por consiguiente, la obligación de incurrir en el gasto de comisión se genera desde que nace el derecho a su pago, esto es, cuando los comisionistas perfeccionan la venta, no siendo necesaria la espera de la emisión de un comprobante de pago. **7.4.** En tal sentido, si bien en los contratos de locación de servicios se acordó que el pago de las comisiones debe ser hecho previa presentación del comprobante de pago, ello no significa que para efectos tributarios el pago de la comisión se pueda aplicar como costo para el ejercicio del año siguiente, como lo sostiene la parte recurrente, al recurrir a una aplicación literal de la cláusula suspensiva conforme al artículo 168 del Código Civil, pues el citado artículo 57 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es claro al establecer que las rentas y los costos se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devengan, y habiéndose generado la obligación de pagar las comisiones en el año 2010, su pago no puede ser aplicado como costo para el año 2011. **7.5.** En consecuencia, se evidencia que la interpretación sostenida por la parte recurrente del contrato celebrado y del artículo 168 del Código Civil contraviene lo dispuesto en el artículo 57 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que es la norma especial relevante para resolver la controversia. Por tanto, en aplicación de lo dispuesto por la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que prohíbe la aplicación de normas que desnaturalizan las normas tributarias, se concluye que la invocación de aplicación del artículo 168 del Código Civil resulta impertinente y carente de todo sustento jurídico, por lo que corresponde **desestimar** la infracción normativa denunciada. **OCTAVO. Sobre la infracción normativa referida al reparo por pagos a cuenta de marzo a agosto de dos mil once y de setiembre a diciembre de dos mil once, referida al apartamiento del precedente judicial establecido por la Casación N° 4392-2013-Lima; infracción del inciso 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y de los incisos 1.7 y 1.8 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General 8.1.** Con respecto a la última infracción normativa de carácter material planteada por la empresa TRADI Sociedad Anónima, tenemos que arguye, por un lado, que la sentencia de vista ha incurrido en un apartamiento del precedente establecido mediante la Casación N° 432-2013 Lima y, por otro, que se vulneran los principios de presunción de veracidad y buena fe procedimental contenidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Ello en tanto estima que no puede considerarse que actuó de mala fe al presentar su declaración jurada del impuesto a la renta con el objetivo de reducir sus pagos a cuenta del ejercicio siguiente, pues las modificaciones en los pagos a cuenta obedecen a fiscalizaciones posteriores efectuadas por la SUNAT, por lo que no se puede presumir su ánimo evasivo. **8.2.** Sobre el particular, es menester señalar que este Tribunal Supremo, en el precedente vinculante contenido en la Casación N° 6619-2021-Lima, emitió el siguiente pronunciamiento: 3.21 Siendo ello así, se advierte que en el caso de la Casación N° 4392-2013 Lima, la ratio decidendi, que es el elemento vinculante y obligatorio del precedente judicial, está constituida por las reglas referidas a la interpretación de las normas tributarias; y que el **obiter dictum** comprende el análisis, los razonamientos y los principios utilizados para resolver el caso concreto; por tanto, debe entenderse que el elemento vinculante de dicho precedente judicial está comprendido únicamente por las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria. [...] 5.1. La necesidad de emitir un nuevo precedente vinculante surge por los aspectos analizados hasta este momento, toda vez que queda evidenciada la existencia de razones objetivas y coherentes **para dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013 Lima.** En efecto, se verifican dos objeciones importantes: i) que se fijó sin observar la verdadera naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, lo cual genera mayores controversias en su

aplicación al generar confusión en los justiciables, quienes invocan su aplicación solicitando un pronunciamiento en el mismo sentido que el resuelto en dicho precedente, así como en la administración tributaria, quien se limita a aplicar únicamente las reglas vinculantes establecidas en el precedente; y ii) establece reglas con carácter vinculante que únicamente se corresponden con el contenido de lo regulado en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sin emitir pronunciamiento expreso, dentro de las normas vinculantes, sobre la aplicación de los intereses moratorios a los pagos a cuenta, lo cual, a su vez, ocasiona que los administrados solicitan en sede administrativa y en sede judicial la aplicación del precedente y el análisis realizado en el mismo, es decir, no solo la aplicación de las reglas vinculantes, sino también que se llegue a la misma conclusión que en el caso concreto que desarrolla, sobre la base del obiter dictum en que se efectúa el análisis, razonamiento y principios invocados para llegar a establecer la referidas reglas vinculantes del mencionado precedente, lo que debe ser precisado y variado para evitar confusiones innecesarias. [...] 5.4. Por tanto, se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento: [...] 5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. [Énfasis agregado] 8.3. Por consiguiente, se evidencia que la Casación N° 4392-2013 Lima, en realidad no estableció ningún sentido interpretativo con carácter vinculante respecto del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario ni del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a los pagos a cuenta del impuesto a la renta. Por ello, los argumentos referidos a que se inobservó la regla vinculante establecida por esta última casación y que debía seguirse el criterio establecido en la misma, debe ser desestimado por cuanto solo se estableció como precedente vinculante las reglas referidas a la interpretación de las normas tributarias conforme a la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario; la mención de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario tan solo consistió en el obiter dictum de dicha sentencia, como lo ha establecido este Tribunal Supremo en la Casación N° 6619-2021-Lima. 8.4. Por otro lado, apreciándose que la empresa recurrente sostiene que no corresponde considerar que la recurrente actuó de mala fe al momento de presentar su declaración jurada del impuesto a la renta o que lo hizo con el objetivo de reducir sus pagos a cuenta del ejercicio siguiente, corresponde tener presente el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el mismo que dispone lo siguiente: Artículo 165. DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. [Énfasis agregado] 8.5. De esta manera, podemos concluir que conforme a nuestro ordenamiento tributario para imputar una infracción tributaria bastará con la constatación de que el sujeto efectivamente realizó el acto infractor, sin considerar aspectos tales como la intención del infractor, es decir, sin tener en cuenta la existencia de dolo o culpa, ya que este elemento resulta irrelevante para poder imputar una infracción tributaria, por cuanto: [...] se prescinde de referencia alguna de los elementos de intencionalidad o imprudencia; basta, simplemente, con la producción de la conducta calificada como infractora para la imposición de la sanción. En este contexto, resulta imprescindible verificar materialmente la comisión de la infracción, siendo irrelevante el estudio de la voluntad o de la imprudencia en el actuar, de manera que, de demostrarse la causalidad entre el hecho infractor y el sujeto, corresponde la imposición de una sanción.¹⁰ 8.6. Por consiguiente, habiéndose determinado por las instancias de mérito que el coeficiente empleado por la empresa demandante para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta del año dos mil once no era el correcto y consecuentemente los pagos no fueron realizados conforme a ley, por lo que se incurrió en la infracción tributaria que se le imputa, es irrelevante analizar los argumentos referidos a la intención de cometer la infracción. Por consiguiente, las infracciones del principio a la igualdad, contenido en la Constitución, y de los principios de presunción de veracidad y buena fe procedimental, recogidos en la Ley del Procedimiento

Administrativo General, también deben ser desestimadas. **NOVENO.** En atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, se concluye que la sentencia de vista objeto de casación no ha incurrido en ninguna de las infracciones denunciadas por la empresa recurrente, por lo que la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho y corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa **TRADI Sociedad Anónima**, con fecha ocho de julio de dos mil veintidós (fojas doscientos noventa y seis a trescientos diez); en consecuencia **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintitrés de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y nueve a doscientos ochenta y seis), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por **TRADI Sociedad Anónima** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, salvo impugnación de resolución administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Opinión Consultiva 9/87. Garantías Judiciales en Estados de Emergencia". Publicada el diez de marzo de mil novecientos ochenta y siete; párr. 28.

⁵ ZAVALETA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

⁶ [L]as manifestaciones de la tutela jurisdiccional efectiva y del debido proceso, son extensibles al procedimiento administrativo siempre que así se derive de la naturaleza de aquellas y de los fines constitucionales que cada una persigue. En tal sentido, así como los derechos fundamentales a la tutela jurisdiccional efectiva y al debido proceso no suponen el respeto inexorable a cada una de las reglas procedimentales fijadas en el ordenamiento procesal de configuración legal, sino solo de aquellas derivadas del contenido constitucionalmente protegido de sus respectivas manifestaciones, lo propio ocurre con el debido procedimiento administrativo.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2730-2006-PA/TC; fundamento jurídico 33

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2209-2002-AA/TC; fundamento jurídico 12

⁸ Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 127°. Facultad de Reexamen: El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

⁹ Sentencia recaída en el Expediente N° 05601-2006-PA/TC, del dieciséis de julio de dos mil siete; fundamento jurídico 3.

¹⁰ MORON URBINA, Juan Carlos (2020). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Tomo II. Lima, Gaceta Jurídica; p. 459.

C-2201944-8

CASACIÓN N° 18666-2022 LIMA

TEMA: PRESCRIPCIÓN ADUANERA

SUMILLA: En el caso, la fiscalización culminó con la notificación de las resoluciones de división (19 de octubre de 2016), donde se determinó la devolución del monto de lo indebidamente restituído en el régimen de drawback y la multa por la infracción administrativa prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. Asimismo, de conformidad con el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a partir del 20 de octubre de 2016 había empezado a computarse el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda contenida en dichas resoluciones. Por lo tanto, cuando el contribuyente solicitó la prescripción en el escrito ampliatorio de su recurso de apelación, presentado el 12 de marzo de 2018, aún no había vencido el plazo prescriptorio establecido normativamente. Lo antes señalado encuentra sustento en lo señalado por esta Sala Suprema en la Sentencia de Casación N° 7275-2021-Lima, que establece como regla que constituye precedente vinculante que el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y

aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113. Asimismo, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de ambas facultades se realiza de forma secuencial.

PALABRAS CLAVE: prescripción de la facultad de cobro de la deuda aduanera, régimen de drawback, solicitud de restitución, plazo prescriptorio secuencial.

Lima, ocho de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la entidad demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del siete de junio de dos mil veintidós (folios 10794-10824 del EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del dieciocho de mayo de dos mil veintidós (folios 10771-10785 del EJE), que confirmó la sentencia apelada, emitida mediante la resolución número cinco, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (folios 10575-10588 del EJE), que declara infundada la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Demanda Mediante escrito del quince de julio de dos mil veinte (folios 3-22 del EJE), la demandante SUNAT interpuso demanda contencioso administrativa. Solicitó como petitório lo siguiente: **Pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad del artículo primero de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020, en cuanto declara fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de las deudas aduaneras atribuidas a Daniel Ángel Wu Lam. **Pretensión accesoria:** Se declare la validez de la Resolución de División N° 000-393000/2017-179 en todos sus extremos, en lo referido al fondo de la controversia, como la improcedencia de la prescripción de la facultad para cobrar las deudas materia de este caso. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda:

a) Primero procede ejercitar la acción de determinación, es decir, determinar los montos a devolver por los tributos indebidamente restituidos y de la sanción de multa impuesta, materializada en el hecho de verificar el indebido acogimiento al beneficio al drawback y aplicar la sanción, determinando recién sus cuantías; así, la obligación general y abstracta se convierte en una obligación individual, concreta y por tanto exigible. **b)** La labor interpretativa debe ser exhaustiva, para realizar una lectura apropiada de lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas respecto al inicio del plazo de prescripción en los dos supuestos que conciernen a la materia de controversia. Así, el artículo 155 no debe ser interpretado de manera aislada, sino que debe recurrirse a las disposiciones aduaneras y tributarias que regulan la facultad de fiscalización de la administración tributaria, así como las condiciones impuestas para que la misma se torne exigible, para encontrar el sentido apropiado y consistente con tales disposiciones. **c)** Lo que debe tenerse en cuenta es que el inciso c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas se refiere de manera conjunta a dos acciones: "aplicar sanciones" y "cobrar multas", las cuales se efectúan en la práctica necesariamente en ese orden secuencial; es decir: primero se impone la multa y después se cobra, nunca al revés. **d)** De esta manera, cuando la disposición señala que el plazo de prescripción debe computarse a partir del primero de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción, dicho plazo resulta aplicable a la primera acción de la secuencia, a la aplicación de la sanción, pero igualmente tiene consecuencia en la segunda acción, pues de no ejercitar la SUNAT su facultad de sancionar dentro del plazo prescriptorio, contado a partir del primero de enero siguiente a la comisión de la infracción, el contribuyente podrá alegar la prescripción y no se podrá llevar a cabo la segunda acción, esto es, el cobro de la multa. **e)** En el presente caso, se encuentra demostrado que la SUNAT sancionó antes de que prescribiera su acción para ello. No obstante, el Tribunal Fiscal concluye erróneamente que operó la prescripción para el cobro de la multa en fecha anterior a que la misma fuera válidamente impuesta. **f)** En cuanto a la devolución del monto indebidamente restituido, el inciso d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas alude al plazo de prescripción de la acción para requerir la devolución del monto indebidamente restituido, y no al plazo de prescripción para cobrar lo indebidamente restituido, como erróneamente afirma el Tribunal Fiscal. Es evidente que este inciso se ocupa únicamente del plazo con el que cuenta la administración tributaria para exigirle válidamente al beneficiario del drawback que reintegre el beneficio incorrectamente otorgado y se

encuentra acreditado que la administración lo hizo antes de que prescribiera su acción para ello. **g)** La decisión del Tribunal Fiscal ha generado un perjuicio al fisco, pues a pesar de haber convalidado el indebido acogimiento al beneficio de restitución, determinado y sancionado válidamente, a mérito de lo resuelto, la administración no puede requerir el pago voluntario y el ejecutor coactivo tampoco podrá iniciar el procedimiento de cobranza coactiva. Asimismo, recorta plazos y efectos a la fiscalización que la administración aduanera pueda implementar oportunamente para la determinación de la deuda y aplicar sanciones, vaciando de contenido al instituto de la prescripción. **Contestaciones de la demanda** Mediante resolución número cuatro, del dieciocho de noviembre de dos mil veinte (folios 10567-10568 del EJE), se declaró rebelde al codemandado Daniel Ángel Wu Lam y la existencia de una relación jurídica procesal válida y, en consecuencia, saneado el proceso. El tres de septiembre de dos mil veinte, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 49-62), y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Argumenta lo siguiente: **a)** Tanto para exigir el pago (cobrar) del reembolso de lo indebidamente restituido por drawback y la sanción de multa, así como también para la atribución de la responsabilidad solidaria al contribuyente, los plazos de prescripción son de cuatro (4) años y se rigen por lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, no por otra norma tributaria y menos civil, como erróneamente pretende la demandante. **b)** De autos no se evidencia que se haya producido alguna causal de interrupción o suspensión del plazo según lo previsto en los artículos 20-A, 45 y 46 de los Textos Únicos Ordenados del Código Tributario aprobados por Decretos Supremos N° 135-99-EF y N° 133-2013-EF. Asimismo, dichos plazos de prescripción no fueron suspendidos durante la tramitación del recurso de reclamación contra la Resolución de División N° 000-393100/2016-000625, que fue interpuesto el 25 de octubre de 2016 (Expediente N° 000-ADSODT-2016-654722-4); como tampoco durante la tramitación del recurso de apelación, que fuera interpuesto el 01 de agosto de 2017 (Expediente N° 000-URD003-2017-390385-3), teniendo en cuenta que tales hechos se produjeron con posterioridad al primer día hábil del año 2015 y al primer día hábil del año 2016. **c)** A la fecha en que el contribuyente invocó la prescripción de las deudas aduaneras que le fueron atribuidas con la Resolución de División N° 000-393100/2016-000625, lo que se produjo mediante un escrito ampliatorio del recurso de apelación presentado el 12 de marzo de 2018, ya había operado la prescripción para exigir su pago (cobrar). **d)** La demandante tampoco ha mencionado y menos probado cuál sería el acto que interrumpiría la prescripción que ha sido afirmada por el Tribunal Fiscal, pues entre el año 2011 y el año 2012 o el 2015 y el año 2016, respectivamente, no existe ningún acto administrativo por parte del demandante destinado a hacer efectivo el cobro de la deuda aduanera, sino que recién lo hace en el año 2018. **e)** El criterio de la SUNAT, en el sentido de que la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la multa impuesta comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción, esto es, desde la determinación de los montos a devolver por lo indebidamente restituido y de la multa impuesta, no tiene amparo normativo aduanero, pues sobre el tema de la prescripción, la fecha de su inicio y fin, taxativamente se encuentra dispuesto por el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, no existe vacío normativo y por lo tanto, no se puede aplicar ni interpretar extensivamente el artículo 1993 del Código Civil. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número cinco, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (folios 10575 a 10588 del EJE), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La sentencia señaló los siguientes fundamentos: **II.4.2.** [...] En esa secuencia de los hechos, se colige que respecto a la empresa Maderera Sudamericana S.A.C., se interrumpió el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria, sancionar y atribuir la responsabilidad solidaria el 16 de enero del 2016; por tanto, el cómputo del plazo se reinició el 17 de enero de 2013, conforme lo dispone el artículo 20-A y el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario. Por tanto, se advierte que los actos administrativos notificados a la empresa Maderera Sudamericana S.A.C., al ser notificados dentro del plazo de prescripción para determinar la devolución de lo indebidamente restituido; así como para aplicar sanciones y atribuir responsabilidad solidaria, interrumpieron el plazo prescriptorio respecto de ésta, el cual vencería el 17 de enero del 2017. Sin embargo, respecto del codemandado Daniel Ángel Wu Lam, y, teniendo en cuenta que el plazo de prescripción para exigirle el pago o cobrarle el reembolso de lo

indebidamente restituido por Drawback, atribuirle responsabilidad y sancionarlo con multa, es de (4) cuatro años; se evidencia que el plazo de prescripción ya había vencido, dado que, la entrega o puesta a disposición de las notas de crédito con la que se efectuó la restitución de los derechos arancelarios datan de los años 2010 y 2011, venciendo el primer día de los años 2015 y 2016 respectivamente, esto, en estricta aplicación de los incisos c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas. Cabe señalar que la Resolución de División N° 000-393100/2016-000625, la cual atribuye responsabilidad solidaria al Codemandado Daniel Ángel Wu Lam, fue notificada el 03 de noviembre del 2016, por tanto, no se evidencia que, respecto de éste, se haya producido alguna causal de interrupción o suspensión, según lo previsto en los artículos 20-A, 45 y 46 de los Código Tributario aprobados por los Decretos Supremos N° 135-99-EF y 133-2013-EF. Asimismo, es pertinente indicar que los plazos de prescripción no fueron suspendidos durante la tramitación de los recursos impugnativos presentado por el recurrente en instancia administrativa (reclamación y apelación) ya que, al momento de su interposición (25 de octubre 2016 y 01 de agosto del 2017), ya había prescrito las obligaciones atribuidas al codemandado, siendo que éstas prescribieron primer día hábil del 2015 y primer día hábil del 2016. **II.4.3.** Respecto a los argumentos de la demandante, referidos a que para hacer efectiva la exigibilidad del pago, es necesario que previamente se haya determinado el monto a devolver y se conozca cual es el monto a cobrar, pues considerar lo contrario, resultaría en un imposible, dado que no se podría realizar el cobro de una deuda que no existe o una deuda que no ha sido determinada, concluyendo la entidad demandante que el inicio del cómputo del plazo de prescripción se debe realizar desde el momento en que la Administración Aduanera determinó el monto a pagar o a devolver. Al respecto se debe señalar que los plazos de prescripción y el inicio del cómputo del plazo se encuentran regulados por Ley especial, siendo aplicable al caso concreto el artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053. En tal sentido, se aprecia que por disposición expresa, la Ley General de Aduanas ha previsto que el plazo para requerir la devolución de los montos indebidamente restituido atención al régimen del drawback, es de (4) cuatro años, iniciándose el cómputo del mismo a partir del uno de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución. De igual forma, el plazo de la Administración Tributaria para aplicar sanciones y cobrar multa, es de cuatro años contados a partir del uno de enero del año en que se cometió la infracción. En el caso concreto, se aprecia que a través de la Notas de Crédito números 235-2010-007755, 235-11-007293, 235-11-007060, 235-2011-006677, 118-2011-001235, 118-2010-007173 y 118-2010-002726, la Administración Aduanera puso a disposición la restitución de los derechos arancelarios solicitadas por el codemandado, las cuales estuvieron a su disposición en los años 2010 y 2011, por lo que el inicio del cómputo de prescripción inició el 01 de enero del 2011 y 2012, venciendo indefectiblemente el 01 de enero de los años 2015 y 2016; por tanto, al exigirse el pago de lo restituido el 03 de noviembre del 2016, dicha obligación se encontraba prescrita, por lo que lo resuelto por el Tribunal Fiscal se encuentra conforme a derecho. Lo anterior también resulta aplicable respecto al plazo para aplicar sanciones y cobra multa, toda vez que la infracción se verificó al momento de solicitar la restitución de los derechos arancelarios, esto es, en los años 2010 y 2011; por lo que a la fecha del requerimiento ésta también se encontraba prescrita. **II.4.4** Cabe precisar que, si bien la demandante invoca el artículo 1993 del Código Civil, señalando que la prescripción comienza a correr desde el día en que pueda ejercitarse su acción. Al respecto se debe señalar que dicho dispositivo legal no resulta aplicable al presente caso, en aplicación del Principio de Especialidad, el dispone que un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima la norma especial en su campo específico. Por lo expuesto, se concluye que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020 de fecha 08 de enero de 2020, no se encuentre incurso en ninguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que debe desestimarse la pretensión principal. Asimismo, la pretensión accesoria no resulta amparable al seguir la suerte del principal, conforme el artículo 87 del Código Procesal Civil. [...] **Sentencia de Vista** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del dieciocho de mayo de dos mil veintidós (folios 10771-10785 del EJE), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma la sentencia apelada**, emitida mediante la resolución número cinco, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (folios 10575 a 10588 de EJE), que declara infundada

la demanda en todos sus extremos. Señala los siguientes fundamentos: **5.7.** Sin embargo, de la revisión del expediente administrativo, se advierte diversos actos: i) la notificación de la Carta de Presentación N° 247-2014-SUNAT-3X4100 y el Primer Requerimiento N° 263-2014-SUNAT/3X4100 con fecha 16 de enero del 2013 - por la cuales se inició el procedimiento de fiscalización a la empresa Maderera Sudamericana S.A.C. de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios cuestionados-, ii) la notificación de la Resolución de División N° 000 39100/2016-000623 - dispone reembolso a favor de la beneficiaria de lo indebidamente restituido- y de la Resolución de División N° 00039100/2016-000624 - que sanciona a la empresa beneficiaria con multa por el acogimiento indebido al drawback- con fecha 19 de octubre del 2016, iii) notificación de la Resolución de División N° 000393100/2016-000625 - atribuyendo responsabilidad solidaria al codemandado Daniel Ángel Wu Lam con fecha 03 de noviembre del 2016. De lo antes señalado, fluye que con fecha 17 de enero del 2013 se reinició el plazo prescriptorio de cuatro años respecto a las aludidas deudas tributarias, culminando el 17 de enero del 2017. Sin embargo, se aprecia que las Resoluciones de División N° 000 391 00/2016-000623, 00039100/2016-000624 y 000 39100/2016-000625 fueron notificadas dentro del plazo de prescripción para requerir la devolución del beneficio de drawback, para aplicar sanciones a la empresa beneficiaria, por lo que interrumpieron el plazo prescriptorio. **5.8.** A pesar de ello, en cuanto al plazo de prescripción para exigirle el pago de lo indebidamente restituido, la sanción de multa, y la atribución solidaria al codemandado, el plazo prescriptorio ya había vencido, toda vez que la entrega del documento con que se efectuó la restitución de los derechos arancelarios se realizó los años 2010 y 2011, así como la comisión de las infracciones se realizaron en los años 2010 y 2011, iniciándose el cómputo 01 de enero del 2011 y 2012, respectivamente, culminando el primer día de los años 2015 y 2016, respectivamente, ya que la Resolución de División N° 000393100/2016-00 0625 fue notificado al codemandado con fecha 03 de noviembre del 2016, por lo que no ha interrumpido el plazo prescriptorio, aunado a ello, no se evidencia algún acto de interrupción o suspensión del plazo prescriptorio, conforme a los artículos 20-A, 45 y 46 del Código Tributario y las normas desarrolladas en el cuarto considerando de la presente sentencia. Advertiéndose de ello, que a la fecha en que el codemandado invocó la prescripción en etapa de apelación administrativa, esto es, 12 de marzo del 2018, la acción de la Administración Aduanera respecto al cobro de las deudas aduaneras que fueron atribuidas al codemandado, ya había prescrito. **5.9.** Es importante señalar que recién con el Decreto Legislativo N° 1433, se modifica el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, estableciendo en su inciso g) que el plazo de prescripción para cobrar multas se computa desde el día siguiente de la fecha de notificación de la resolución de multa, sin embargo, dicha norma no resulta de aplicación al caso en concreto, pues a la fecha de vigencia del Decreto Legislativo N° 1433, ya había transcurrido el referido plazo prescriptorio. El Decreto Legislativo N° 1433 modifica la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 1053, similarmente como el Decreto Legislativo N° 1113 modifica al Código Tributario, pues ambas normas modificaron el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de cobrar multas, disponiendo que tal inicio debe computarse desde el día siguiente de la notificación de la resolución de multa, consagrándose de esta manera que en cada caso la prescripción del cobro de la deuda tributaria es posterior a la determinación de la misma, circunstancia que demuestra lo cuestionable que resulta pretender la aplicación del Decreto Legislativo N° 1113 a la Ley General de Aduanas, no solo porque no se advierte la exigencia de supletoriedad de esta última, sino porque altera cada ordenamiento, pretendiendo aplicarse sin sustento una norma destinada a otra normativa. **5.10.** Finalmente, es de considerar que si bien puede parecer relativamente razonable la posición de la SUNAT que debe computarse primero la prescripción de la acción de determinar la obligación tributaria, y posteriormente la de exigir el pago de la misma, debe tenerse presente que ello implicaría en el caso concreto la aplicación de una norma posterior a un hecho anterior - el Decreto Legislativo N° 1433, que modifica la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, que modifica el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de cobrar multas - pues, como se ha manifestado, la normativa originaria Decreto Legislativo N° 1053, no distinguió el inicio, transcurso y conclusión del plazo prescriptorio de las acciones de determinar, aplicar y cobrar los tributos y multas, por lo que los tres plazos se iniciaban y culminaban al mismo tiempo; en consecuencia, aplicar la norma posterior en el tiempo para modificar el inicio del plazo de prescripción ya iniciado, representa una aplicación retroactiva prohibida por el ordenamiento jurídico, por lo que corresponde desestimar los agravios de la apelante. Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia

con las causales por las que fue admitido el recurso de casación —vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado; interpretación errada de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; e) inaplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 y del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113—conciernen a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda de la SUNAT. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del diecisiete de agosto de dos mil veintidós (folios 152-165 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante SUNAT, por las siguientes causales: **a)** Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado **b)** Interpretación errada de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 **c)** Inaplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113 **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las causales de naturaleza procesal SEGUNDO. Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado 2.1.** Para este fin, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción de alega: **Constitución Política del Perú** Artículo 139.- 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. **2.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **d)** La sentencia de vista ha incurrido en “Deficiencia de la Motivación”, pues no explica las razones por las que no corresponde interpretar los incisos c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053, a fin de encontrar un sentido coherente y lógico con el sistema jurídico tributario. Reconoce las deficiencias que conlleva la interpretación literal de la norma aplicada; sin embargo, no explicita las razones por las que descarta la interpretación propuesta por la SUNAT, sea en cuanto a la secuencialidad de

las acciones de primero determinar el monto de lo indebidamente restituído por acogimiento al beneficio del drawback, ponerlo en conocimiento del deudor y luego cobrar dicho monto; como tampoco con relación a que no se puede devengar el plazo de prescripción para el cobro de la multa cuando esta no ha sido aún impuesta, dado que es a partir de que se sanciona que la misma se puede cobrar. **e)** La sentencia de vista sustenta su decisión en que la aplicación de la interpretación sistemática de la norma implicaría una aplicación retroactiva, sin haber evaluado si el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en la versión vigente al momento de los hechos, podía en una evaluación conjunta e integral con otras disposiciones tributario-aduaneras, concluir que la administración aduanera solo puede cobrar lo que esté previamente determinado, sea la devolución de lo debidamente restituído o bien la previa imposición de sanción de multa, por lo que la cobranza únicamente puede ser ejercida después de ello. **f)** La sentencia de vista se limita a expresar que el artículo 155 de la Ley General de Aduanas no diferenciaba el cómputo del plazo para determinar la deuda o sancionar, del plazo para su cobro, sin analizar el caso de la devolución del monto de lo indebidamente restituído, que es un supuesto distinto y no asimilable a la determinación de deuda. **2.3.** El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios continentales consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. **2.4.** El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵. **2.5.** Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.6.** En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N° 1465-2007-Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que: La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente. **2.7.** La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁶, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁷. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y iii) que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁸. **2.8.** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: i) la motivación omitida, ii) la motivación insuficiente y iii) la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de plenitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; y la motivación insuficiente, que se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia

entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria. **2.9.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. **2.10.** De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **2.11.** En el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa procesal, la recurrente señala que la sentencia de vista ha incurrido en "deficiencia de la motivación" pues no explica las razones por las que no corresponde interpretar los incisos c y d del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053, a fin de encontrar un sentido coherente y lógico con el sistema jurídico tributario. Asimismo, señala que la sentencia de vista no explicita las razones por las que descarta la interpretación propuesta por la SUNAT, sea en cuanto a la secuencialidad de las acciones de primero determinar el monto de lo indebidamente restituído por acogimiento al beneficio del drawback, ponerlo en conocimiento del deudor y luego cobrar dicho monto; como tampoco con relación a que no se puede devengar el plazo de prescripción para el cobro de la multa cuando esta no ha sido aún impuesta. **2.12.** Con relación a este extremo alegado por la recurrente, la sentencia de vista en los considerandos 5.7 y 5.8 concluye lo siguiente: [...] 5.7 Sin embargo, de la revisión del expediente administrativo, se advierte diversos actos: i) la notificación de la Carta de Presentación N° 247-2014- SUNAT-3X4100 y el Primer Requerimiento N° 263-2014- SUNAT/3X4100 con fecha 16 de enero del 2013 -por la cuales se inició el procedimiento de fiscalización a la empresa Maderera Sudamericana S.A.C. de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios cuestionados-, ii) la notificación de la Resolución de División N° 000 39100/2016-000623 - dispone reembolso a favor de la beneficiaria de lo indebidamente restituído- y de la Resolución de División N° 00039100/2016-000624 - que sanciona a la empresa beneficiaria con multa por el acogimiento indebido al drawback- con fecha 19 de octubre del 2016, iii) notificación de la Resolución de División N° 000393100/2016-000625 - atribuyendo responsabilidad solidaria al codemandado Daniel Angel Wu Lam con fecha 03 de noviembre del 2016. De lo antes señalado, fluye que con fecha 17 de enero del 2013 se reinició el plazo prescriptivo de cuatros años respecto a las aludidas deudas tributarias, culminando el 17 de enero del 2017. Sin embargo, se aprecia que las Resoluciones de División N° 000 391 00/2016-000623, 000 39100/2016-000624 y 000 39100/2016-000625 fueron notificadas dentro del plazo de prescripción para requerir la devolución del beneficio de drawback, para aplicar sanciones a la empresa beneficiaria, por lo que interrumpieron el plazo prescriptivo. 5.8 A pesar de ello, en cuanto al plazo de prescripción para exigirle el pago de lo indebidamente restituído, la sanción de multa, y la atribución solidaria al codemandado, el plazo prescriptivo ya había vencido, toda vez que la entrega del documento con que se efectuó la restitución de los derechos arancelarios se realizó los años 2010 y 2011, así como la comisión de las infracciones se realizaron en los años 2010 y 2011, iniciándose el cómputo 01 de enero del 2011 y 2012, respectivamente, culminando el primer día de los años 2015 y 2016, respectivamente, ya que la Resolución de División N° 000 393100/2016-00 0625 fue notificado al codemandado con fecha 03 de noviembre del 2016, por lo que no ha interrumpido el plazo prescriptivo, aunado a ello, no se evidencia algún acto de interrupción o suspensión del plazo prescriptivo, conforme a los artículos 20-A, 45 y 46 del Código Tributario y las normas desarrolladas en el cuarto considerando de la presente sentencia. Advertiéndose de ello, que a la fecha en que el codemandado invocó la prescripción en etapa de apelación administrativa, esto es, 12 de marzo del 2018, la acción de la Administración Aduanera respecto al cobro de las deudas aduaneras que fueron atribuidas al codemandado, ya había prescrito. [...] **2.13.** Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se advierte que esta fundamenta las razones por las cuales consideró que el plazo de prescripción de las deudas aduaneras atribuidas al codemandado ya había transcurrido. Asimismo, señaló que la norma especial aduanera contenía la regulación que determinaba desde cuándo se iniciaba el cómputo del plazo prescriptivo para exigir el pago del reembolso de lo indebidamente restituído por drawback y de las sanciones de multa, por lo que según su criterio el carácter supletorio del Código Tributario funciona para cubrir aspectos no regulados por la Ley General de Aduanas. No se evidencia, pues, alguna deficiencia en la motivación de la sentencia de vista materia del recurso, en los términos propuestos por la

recurrente, y se aprecia que ella cumple con los estándares mínimos para su validez. **2.14.** De lo antes expuesto, se advierte que los argumentos de la recurrente no sustentan la deficiencia de la motivación de la sentencia de vista, dado que lo que en realidad cuestiona es el criterio asumido por la instancia de mérito con relación al cómputo del plazo prescriptivo de la facultad de cobro de la deuda aduanera, a fin de que se asuma por válido su criterio postulado en el presente proceso. **2.15.** De otro lado, la recurrente señala que la sentencia de vista no ha evaluado si el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en la versión vigente al momento de los hechos, podía concluir que la administración aduanera solo puede cobrar lo que esté previamente determinado, sea la devolución de lo debidamente restituído o bien la previa imposición de sanción de multa. Añade que la sentencia de vista se limita a expresar que el artículo 155 de la Ley General de Aduanas no diferenciaba el cómputo del plazo para determinar la deuda o sancionar, del plazo para su cobro. **2.16.** Al respecto, se verifica que se denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, pero su fundamentación se sustenta en argumentos de fondo vinculados con la interpretación de los incisos c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino el criterio interpretativo asumido por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto. **2.17.** Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán tomados en cuenta por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema. **2.18.** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil. **2.19.** Por tanto, corresponde declarar infundada la infracción procesal denunciada por la recurrente. Análisis de las causales de naturaleza material TERCERO. Interpretación errada de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; e inaplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113 **3.1.** Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción de alega: **Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 155.- Plazos de prescripción La acción de la SUNAT para: c) Aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción; d) Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituído en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución; Segunda Disposición Complementaria Final Segunda.- En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. **Texto Único Ordenado del Código Tributario** Artículo 44.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN El término prescriptivo se computará: [...] 7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas⁹. [...] **3.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La Sala Superior, en una interpretación incorrecta y aparentemente literal, considera que el plazo de prescripción para el ejercicio la facultad de exigir el pago de la multa impuesta en la fiscalización posterior, se computa e inicia de forma simultánea con la facultad de aplicar la sanción, desde el uno de enero del año siguiente a la fecha de la comisión de la infracción. **b)** Con base en una interpretación sistemática, la recurrente considera que el plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad de exigir el pago de la multa impuesta en la fiscalización posterior se computa e inicia de forma secuencial (la de exigir el pago a continuación del ejercicio válido de la facultad de sancionar), después de que se impone efectivamente la multa. **c)** El inciso

d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas no contiene ninguna previsión en cuanto al plazo de prescripción de la facultad de cobro de lo indebidamente restituído, por lo que corresponde recurrir a las disposiciones supletorias del Código Tributario, que, al momento de requerirse la devolución (septiembre de dos mil dieciséis), precisaba en el inciso 7 de su artículo 44 que el término prescriptorio para el pago de una deuda determinada por acción de la administración tributaria es desde el día siguiente de notificada la correspondiente resolución de determinación. En tal sentido, las resoluciones emitidas por la administración aduanera fueron notificadas dentro del plazo para requerir la devolución y el plazo de prescripción para su cobro comenzó a devengarse luego de su notificación, no hallándose prescrita aún d) La sentencia de vista no ha evaluado detenidamente la aplicación supletoria del Código Tributario, dispuesta en la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, dado que descartó su pertinencia a priori. Ello la conduce a calcular de forma errónea el plazo prescriptorio, a partir de una fecha distinta a la ordenada por la norma aplicable por supletoriedad. En tal sentido, declaró de forma errónea vencido el plazo y prescrita la facultad de exigir el pago. e) De haber evaluado mejor, la sentencia habría entendido de forma acertada que no existía en la Ley General de Aduanas ni en su reglamento previsión alguna respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción para el cobro de una deuda tributaria aduanera determinada por la administración aduanera en la fiscalización posterior, por lo cual correspondía aplicar de forma supletoria el Código Tributario, que sí regulaba tal supuesto en su numeral 7 del artículo 44. **Aspectos preliminares 3.3.** Previo al análisis de las infracciones normativas es pertinente señalar que el régimen del drawback puede ser definido como un mecanismo de promoción a la exportación, en cuanto genera una serie de ventajas de orden tributario para mejorar la competitividad del exportador y la promoción de la riqueza; se ha materializado a través de una restitución de derechos arancelarios a favor del exportador con la condición de que se observen ciertos requisitos, condiciones y plazos legales. De esta manera, se puede definir como: "La devolución de derechos arancelarios satisfechos por una entrada de materias primas que se utilizan para la fabricación de un producto destinado a la exportación"¹⁰. **3.4.** En nuestro ordenamiento, el régimen del drawback se encuentra regulado en los artículos 82 y 83 de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053¹¹: Artículo 82.- Drawback Régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción. Artículo 83.- Procedimientos simplificados de restitución arancelaria Por Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se podrán establecer los procedimientos simplificados de restitución arancelaria. **3.5.** Asimismo, el Decreto Supremo N° 104-95-EF - Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios señala lo siguiente: Artículo 1.- Son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el presente Decreto. Sin embargo, no se considerarán como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado. Tampoco se considerarán materia prima los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes. Artículo 2.- Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado. Para este efecto, se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América. Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción. La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por sub partida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas. [...] ¹² **3.6.** En función de los dispositivos señalados, debemos interpretar que el drawback

permite —como consecuencia de la exportación de mercancías— obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, sobre los bienes en cuya elaboración se hayan utilizado materias primas, insumos, productos intermedios, partes o piezas importadas, siempre y cuando el valor no supere el cincuenta por ciento (50%) del valor del FOB del producto exportado; están excluidas las "comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación". Es clara la norma en cuanto a sus alcances, pues se entiende que se deberá excluir todo elemento que no tenga relación alguna con el producto final a exportar (entiéndase: con su elaboración). **3.7.** En el caso, la recurrente señala que la sentencia de vista ha incurrido en interpretación errada de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas y en la inaplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas y del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113. En cuanto a dichas infracciones normativas de carácter sustancial, se puede apreciar que las causales denunciadas son idénticas, puesto que están vinculadas con el inicio del cómputo del plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria aduanera determinada por la administración aduanera. Por lo tanto, a efectos de dotar de eficacia y claridad al presente pronunciamiento, este Tribunal Supremo analizará dichas infracciones normativas de manera conjunta. **3.8.** Ahora bien, con relación a las infracciones normativas alegadas, la inaplicación normativa radica en inaplicar a un hecho la regla que le corresponde¹³ y se puede presentar de dos maneras: en sentido positivo, vulnerando el alcance del precepto¹⁴, y en sentido negativo, por desconocimiento o inaplicación del mismo; la segunda consiste en darle a una norma un sentido distinto al que correctamente le corresponde. En ese sentido, corresponde identificar las premisas fácticas determinadas en la sentencia de vista, a efectos de establecer si a estas corresponde aplicarles el enunciado normativo cuestionado, y si la interpretación efectuada es la correcta, según corresponda. **3.9.** En ese contexto, antes de ingresar en el análisis de la inaplicación de la disposición normativa en cuestión, y la interpretación cuestionada como errónea, esta Sala Suprema debe establecer que la 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 Guastini¹⁵: 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 dellinguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término «aplicación», especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **3.10.** De esta manera, la inaplicación de una disposición normativa como causal de casación implica la existencia de una disposición normativa (cuya fundamentación corresponde al recurrente) que debió ser aplicada por el órgano jurisdiccional para la solución del caso concreto. Esta norma, que eventualmente debió ser aplicada para resolver el caso, debe tener incidencia directa en la resolución recurrida; es decir, debe estar vinculada a la ratio decidendi. **Hechos relevantes del caso 3.11.** Es pertinente detallar los hechos acontecidos durante el procedimiento contencioso administrativo tributario: a) La empresa Maderera Sudamericana S.A.C, solicitó a la Administración Aduanera la restitución de los derechos arancelarios por sus exportaciones mediante las solicitudes de números 118-2010-13-26536, 118-2010-13-70927, 118-2011-13-0000128, 1235-211-13-0058949, 235-2011-13-00631010, 235-2011-1300677311 y 235-2011-13-00716512, numeradas en los años 2010 y 2011. b) Ante ello, la administración aduanera emitió las Notas de Crédito de números 235-2010-00775513, 235-11-00729314, 235-11-00706015, 235-2011-00667716, 118-2011-00123517, 118-2010-00717318 y 118-2010-00272619, las cuales fueron puestas a disposición de la empresa beneficiaria Maderera Sudamericana S.A.C.

entre los años 2010 y 2011. c) El 16 de enero de 2013, la administración aduanera inició un procedimiento de fiscalización a Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación, con la finalidad de verificar el cumplimiento de los requisitos y condiciones para el correcto acogimiento al régimen de restitución de derechos arancelarios previsto en el Decreto Supremo N° 104-95-EF (drawback), respecto de las solicitudes de restitución presentadas en los años 2010 y 2011. d) El referido procedimiento de fiscalización concluyó con la expedición de estas resoluciones: i) Resolución de División N° 000-393100-2016-0623, notificada el 19 de octubre de 2016, que dispuso que Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación devuelva a la SUNAT el monto restituido por indebido acogimiento a la restitución de derechos arancelarios (drawback); ii) Resolución de División N° 000-393100/2016-0624, notificada el 19 de octubre de 2016, mediante la cual se sanciona a Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación, con una multa por la infracción administrativa prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; y iii) Resolución de División N° 000-393100/2016-0625, notificada el 03 de noviembre del 2016, mediante la cual se atribuye responsabilidad solidaria a Daniel Ángel Wu Lam hasta por el monto de S/. 603,432.00 (seiscientos tres mil cuatrocientos treinta y dos soles con cero céntimos) más intereses moratorios, en su calidad de gerente general de Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 16.6 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. e) El 25 de octubre de 2016, Daniel Ángel Wu Lam presentó recurso de reclamación contra la resolución de División que le atribuyó responsabilidad solidaria; dicho recurso fue resuelto mediante Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-179, la cual declaró infundado el recurso de reclamación. f) El 01 de agosto de 2017, Daniel Ángel Wu Lam presentó recurso de apelación contra la citada resolución de Gerencia. Asimismo, el 12 de marzo de 2016 presentó escrito ampliatorio del recurso de apelación solicitando la prescripción de la deuda. Dicho recurso fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020, del 08 de enero de 2020, que en su artículo primero declaró fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de las deudas aduaneras atribuidas a Daniel Ángel Wu Lam, y, en su artículo segundo, confirmó la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-00179 en el extremo de la responsabilidad solidaria atribuida a Daniel Ángel Wu Lam.

Marco normativo aplicable 3.12. Para efectos de resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, detallar el marco normativo aplicable. Así, la Ley General de Aduanas aplicable por temporalidad (Decreto Legislativo N° 1053) regula los siguientes plazos prescriptivos: Artículo 154.- Modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento. [...] Artículo 155.- Plazos de prescripción La acción de la SUNAT para: [...] c) Aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción; d) Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituido en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución; [...] Artículo 156.- Causales de interrupción y suspensión de la prescripción Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario. **3.13.** Asimismo, los artículos 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aplicables al presente caso en virtud de la remisión expresa realizada por el artículo 156 de la Ley General de Aduanas, regulan las causales de suspensión e interrupción del cómputo del plazo de prescripción: Artículo 45.- Interrupción de la prescripción 1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: [...] c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. [...] 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: [...] 3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe: a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al

reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. [...] El nuevo término prescriptivo se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptivo. Artículo 46.- Suspensión de la prescripción 1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. [...] 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. [...] **3.14.** Asimismo, el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113 (que incorpora el numeral 7 al artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario), vigente desde el 3 de septiembre de 2012, regula el cómputo del plazo prescriptivo para que la administración ejerza su facultad de cobro de la deuda: Artículo 44.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN El término prescriptivo se computará: 7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas¹⁶. Cómputo del plazo de prescripción de la facultad de cobro de la deuda aduanera **3.15.** Sobre la procedencia de la aplicación supletoria del Código Tributario para el cómputo de los plazos de prescripción aduanera, la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala lo siguiente: Segunda.- En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. **3.16.** En tal sentido, la posibilidad de aplicación del Texto Único Ordenado del Código Tributario al ámbito aduanero depende de que no se oponga a lo establecido por la Ley General de Aduanas. Asimismo, la señalada ley efectúa una remisión directa al Código Tributario en los supuestos de suspensión e interrupción del plazo prescriptivo¹⁷, lo que evidencia que este cuerpo normativo no desnaturaliza ni se opone a lo que la Ley General de Aduanas dispone, sino que la complementa, pues la propia ley reconoce que no regula esta materia de forma exclusiva. Por ende, de conformidad con lo establecido en la segunda disposición complementaria final de la precitada ley, sí resulta posible aplicar supletoriamente las normas del Código Tributario al caso de autos. **3.17.** De otro lado, con relación al "acto de determinación de la obligación tributaria", Giuliani Fonrouge¹⁸ señala que "es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". **3.18.** Cabe precisar que la determinación de la obligación efectuada por el deudor está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la administración, que podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquel y, en tal sentido, emitirá una resolución de determinación que modifique en todo o parte la determinación efectuada por el deudor. Asimismo, la "facultad de exigibilidad del pago" de la obligación debe realizarse cuando la deuda se encuentre previamente determinada. **3.19.** Por tanto, se puede verificar que estamos ante dos momentos diferentes e identificables que ocurren uno después del otro: primero ocurre el "acto de determinación de la obligación tributaria aduanera" y luego se puede ejercitar la "facultad de exigibilidad del pago". En consecuencia, la facultad de determinar el monto de la deuda y aplicar sanciones, y la de cobro, no inician de forma simultánea, sino secuencial. Por lo tanto, el inicio del plazo de prescripción de la facultad de la SUNAT para determinar la deuda se computa considerando la fecha de nacimiento de la obligación tributaria y el plazo para exigir el cobro, desde la notificación de la resolución que contiene la determinación de la obligación tributaria aduanera. **3.20.** Esto encuentra sustento en lo señalado por esta Sala Suprema en la Sentencia Casación N° 7275-2021-Lima, del diecinueve de enero de dos mil veintitrés, donde se ha señalado las siguientes reglas que constituyen precedente vinculante: **6.1.1.** Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en aplicación de la segunda disposición complementaria final, se permite la remisión a las normas contenidas en el Código Tributario, respecto al inicio del cómputo de los plazos de prescripción; lo cual resulta acorde a la norma IX del título preliminar del citado código. **6.1.2.** De acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 43, 44, 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar

sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de ambas facultades se realiza de forma secuencial. **6.1.3.** El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113. **Cómputo de los plazos prescriptorios en el caso concreto 3.21.** En el presente caso, es materia de controversia determinar si el plazo para exigir el pago (cobrar) del reembolso de lo indebidamente restituido por drawback y la sanción de multa atribuidas al codemandado Daniel Ángel Wu Lam se encuentran prescritas o no. **3.22.** De conformidad con los incisos c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, **i)** la acción de la SUNAT para aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción; y **ii)** la acción para requerir el reembolso del monto de lo indebidamente restituido en el régimen del drawback, prescribe dentro de los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución. **3.23.** En el caso, el cómputo del plazo de prescripción para requerir la devolución del reembolso de lo indebidamente restituido por drawback y la acción para aplicar sanciones iniciaron el **01 de enero del año 2011 y 01 de enero de 2012**, dado que los documentos de restitución fueron entregados en los años 2010 y 2011. Asimismo, de no existir causales de interrupción ni de suspensión, dichos plazos de prescripción **culminarían el primer día hábil del 2015 y 2016**, respectivamente. No obstante, dichos plazos se interrumpieron el **16 de enero de 2013**, dado que la administración aduanera inició un procedimiento de fiscalización. En tal sentido, el nuevo plazo de prescripción de cuatro años comenzó a computarse desde el **17 de enero de 2013**. **3.24.** Asimismo, de la revisión del expediente administrativo, se advierte que la administración aduanera notificó las siguientes resoluciones al culminar la fiscalización: **i)** Resolución de División N° 000-393100-2016-0623, notificada el 19 de octubre de 2016, que dispuso que Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación devuelva a la SUNAT el monto restituido por indebido acogimiento a la restitución de derechos arancelarios (drawback); **ii)** Resolución de División N° 000-393100/2016-0624, notificada el 19 de octubre de 2016, mediante la cual se sanciona a Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación con una multa por la infracción administrativa prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053; y **iii)** Resolución de División N° 000-393100/2016-0625, notificada el 3 de noviembre del 2016, mediante la cual se atribuye responsabilidad solidaria a Daniel Ángel Wu Lam hasta por el monto de S/ 603,432.00 (seiscientos tres mil cuatrocientos treinta y dos soles con cero céntimos) más intereses moratorios, en su calidad de gerente general de Maderera Sudamericana S.A.C. en Liquidación, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 16.6 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.25.** En tal sentido, con la emisión de las Resoluciones de División N° 000-393100-2016-0623 y N° 000-393100/2016-0624, ambas notificadas el **19 de octubre de 2016**, se culminó el plazo de prescripción para requerir la devolución del reembolso de lo indebidamente restituido por drawback y la para aplicar sanciones. Asimismo, en dicha fecha ya se encontraba vigente el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113 (que incorpora el numeral 7 al artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario), que entró en vigor el **3 de septiembre de 2012**. **3.26.** Así, de conformidad con el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el término prescriptorio se computa desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la administración tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas. **3.27.** En el caso, la fiscalización culminó con la notificación de las resoluciones de División (**19 de octubre de 2016**), donde se determinó la devolución del monto de lo indebidamente restituido en el régimen de drawback y de la multa por la infracción administrativa prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. Asimismo, de conformidad con el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a partir del **20 de octubre de 2016**, había empezado a computarse el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda contenida en dichas resoluciones. Por lo tanto, cuando Daniel Ángel Wu Lam solicitó la prescripción en el escrito ampliatorio de su recurso de apelación, presentado el **12 de marzo de 2018**, aún no había vencido el plazo prescriptorio establecido normativamente. **3.28.** Lo antes

señalado encuentra sustento en lo señalado por esta Sala Suprema en la Sentencia Casación N° 7275-2021-Lima, del diecinueve de enero de dos mil veintitrés, donde se ha señalado como regla que constituye precedente vinculante que el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113. Asimismo, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de ambas facultades se realiza de forma secuencial. **3.29.** Por las consideraciones antes expuestas, las infracciones de naturaleza material denunciadas son **fundadas. Actuación en sede de instancia CUARTO:** De conformidad a lo previsto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria para el presente caso, al resultar fundado el recurso de casación por infracción de las normas de derecho material planteadas por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, resolver la causa. **4.1.** Para tal efecto, se debe tener presente que, del escrito de demanda, se aprecia que la recurrente solicita como pretensión principal que se declare la nulidad del artículo primero de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020, en cuanto declara fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de las deudas aduaneras atribuidas a Daniel Ángel Wu Lam. Asimismo, como pretensión accesoría solicita que se declare la validez de la Resolución de División N° 000-393000/2017-179. **4.2.** Además, la sentencia de vista confirmó la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. La Sala señaló que recién mediante Decreto Legislativo N° 1433 se modifica el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, donde se establece que el plazo de prescripción para cobrar multas se computa desde el día siguiente de la fecha de notificación de la resolución de multa y que, sin embargo, dicha norma no resulta de aplicación al caso en concreto, pues a la fecha de vigencia del Decreto Legislativo N° 1433 ya había transcurrido el referido plazo prescriptorio. **4.3.** Al respecto, es pertinente reiterar que, mediante la presente ejecutoria suprema, se ha determinado que, para esclarecer la regulación contenida en el precitado artículo 155 de la Ley General de Aduanas, se debe recurrir al Código Tributario, de acuerdo a lo dispuesto en la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, en concordancia con la norma IX del título preliminar del Código Tributario. **4.4.** En consecuencia, dado que el **plazo prescriptorio para determinar y aplicar sanciones, así como el plazo para cobrarlas, se computan de forma secuencial**, en el caso concreto, cuando Daniel Ángel Wu Lam solicitó la prescripción de la deuda en el escrito ampliatorio de su recurso de apelación presentado el 12 de marzo de 2018, aún no había transcurrido el plazo prescriptorio establecido normativamente. **4.5.** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número cinco, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos y, reformándola, declarar fundada la demanda, en consecuencia se declara la nulidad del artículo primero de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020, en cuanto declaró fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de las deudas aduaneras atribuidas a Daniel Ángel Wu Lam, en tanto adolece de vicio de nulidad de conformidad con el artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. Asimismo, se declara la validez de la Resolución de División N° 000-393000/2017-179 en todos sus extremos. **DECISION:** Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la entidad demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del siete de junio de dos mil veintidós (folios 10794-10824 del EJE). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista expedida mediante resolución número dieciocho del dieciocho de mayo de dos mil veintidós (folios 10771-10785), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada emitida mediante la resolución número cinco, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (folios 10575 a 10588), que declara infundada la demanda en todos sus extremos y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA la demanda en todos sus extremos;** en consecuencia, se declara la nulidad

del artículo primero de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0294-A-2020, en cuanto declara fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de las deudas aduaneras. Asimismo, se declara la validez de la Resolución de División N° 000-393000/2017-179 en dicho extremo. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Daniel Ángel Wu Lam y el Tribunal Fiscal. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.**

- ¹ Expediente judicial electrónico
- ² HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁴ **Código Procesal Civil**
Artículo 122.- Las resoluciones contienen:
[...]
- ⁵ 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.
- ⁵ **Ley Orgánica del Poder Judicial**
Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. 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.
- ⁶ ATIENZA, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación. Lima, Palestra Editores; p. 61.
- ⁷ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184
- ⁸ IGARTUA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 2
- ⁹ Numeral incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.
- ¹⁰ CASTELO MONTERO, Miguel (2003). Diccionario comentado de términos financieros ingleses de uso frecuente en español. Coruña, Netbiblo.
- ¹¹ Publicado en el diario oficial El Peruano el veintisiete de junio de dos mil ocho.
- ¹² Segundo párrafo incorporado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 135-2005-EF, publicado el trece de octubre dos mil cinco.
- ¹³ HITTERS, Juan Carlos (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. La Plata, Librería Editora Platense; p. 276.
- ¹⁴ Loc. cit.
- ¹⁵ GUASTINI, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC; p. 249.
- ¹⁶ Numeral incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los 60 días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.
- ¹⁷ Artículo 156 de la Ley General de Aduanas
- ¹⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos (1977). Derecho financiero. Vol. 1. Buenos Aires, Depalma; p. 453.

C-2201944-9

CASACIÓN N° 17200-2022 LIMA**TEMA: MÉTODO DE VALORACIÓN**

SUMILLA: De acuerdo a lo previsto en la última parte del tercer considerando del artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, la administración aduanera puede otorgar un plazo de hasta un año al importador, en caso debidamente justificado, para que aquel administrado pueda presentar la información complementaria respecto de un procedimiento de duda razonable.

PALABRAS CLAVE: duda razonable, pago diferido, método de valoración

Lima, catorce de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa diecisiete mil doscientos quion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata de los recursos de casación interpuestos por i) el representante de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), del doce de mayo de dos mil veintidós (fojas quinientos ochenta y uno a quinientos noventa y nueve del expediente judicial electrónico); y ii) el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, del trece de mayo de dos mil veintidós (fojas seiscientos cuarenta y seis a seiscientos cincuenta y cinco); contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, de fecha

veintiocho de abril de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y cinco a quinientos setenta y dos), expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número nueve, del veintiséis de enero de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara **fundada en parte** la demanda; en consecuencia, **nula** parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01498-A-2021, del diecisiete de febrero de dos mil veintiuno, en el extremo que confirma la Resolución Jefatural de División N° 118307100/2019-001998, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la determinación del valor aduanero - ajuste de valor declarado - recaído en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709, y ordena a dicho colegiado administrativo emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo establecido en la sentencia; y declara **improcedente** la demanda en sus demás extremos.

1.2. Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación 1.2.1. Mediante resolución suprema de fecha doce de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento noventa y cinco a doscientos trece del cuaderno de casación), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto, por las siguientes causales: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria **a) Vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** [...] En el considerando 5.6, la sentencia de vista emite una posición contraria a los considerandos 5.9 y 5.10, reconociendo como premisa normativa que el Procedimiento de Duda Razonable no puede limitarse a pedir al importador el precio por pagar de la Factura Comercial, porque la Aduana se quedaría en la presunción de que ese precio por pagar, al final no sea el precio real de transacción, por lo que, subsistirían las dudas sobre la autenticidad del valor declarado y de la propia existencia de la operación de compraventa internacional. Añade que la Sentencia no ha efectuado una correcta interpretación del artículo 11° del Reglamento Nacional, pues ha emitido dos posiciones diferentes respecto de los alcances del Procedimiento de Duda Razonable establecido en la citada norma legal. **b) Inaplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 147 de la Ley N° 27444 (TUO).** La demandante dejó transcurrir la prórroga del plazo señalada por la Aduana, sin pedir prórroga alguna, sin señalar los motivos por los que no podía presentar su documentación, obrando de mala fe, sin ningún interés en colaborar con la Administración en la verificación del valor que la demandante había declarado en la DAM, no obstante que ya contaba con dicha documentación de acuerdo a lo señalado en su misma demanda, la presentó fuera del plazo señalado por la Aduana. La Sentencia en su considerando 5.11 no ha verificado el contenido de la Notificación N° 118 3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION1. Asimismo, no ha analizado ni se ha referido a la prórroga del plazo que se extendía hasta la fecha de cancelación de la factura comercial, prórroga dada por la Aduana al importador en forma expresa para que presentara su documentación sustentatoria. La Sentencia simplemente ha obviado referirse a este plazo y erróneamente ha señalado que, en la citada notificación, solo se había prorrogado el plazo para la conclusión del despacho que debía realizar la Aduana, hasta el siete de enero de dos mil diecinueve señalando que no existía otro plazo distinto. La sentencia al obviar y no efectuar el análisis sobre la prórroga del plazo (de cinco días según el primer párrafo del artículo 11 del Reglamento Nacional) hasta la fecha de cancelación de la factura, otorgado por la Aduana al importador en este caso, de acuerdo con el Numeral 2 artículo 147 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, ha dado como resultado la inaplicación de la citada norma legal y, ha causado un grave perjuicio a la Administración pues ha llevado a la Sala a revocar la sentencia apelada y dejar sin efecto el ajuste de valor válidamente efectuado por la Administración, y el pago de los tributos resultantes de dicho ajuste. **c) Incorrecta interpretación del artículo 11 del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF.** [...] La sentencia en sus considerandos 5.9 a 5.10 incurre en un error de concepto cuando señala que en este caso como el importador (demandante) a la fecha de la notificación de la duda razonable no había efectuado el pago de la factura comercial porque se había acordado su pago a plazo diferido y no contaba con los documentos de pago de la factura, entonces el procedimiento de duda razonable solo debía limitarse al precio por pagar lo cual se acredita con la factura comercial. La sentencia incurre en confusión, pues, el hecho de que el artículo 11 del Reglamento Nacional no haya previsto una prórroga específica del plazo que tiene el importador para presentar su documentación en los casos de pago diferido de la factura comercial, esto no significa que en el procedimiento de duda razonable solo debe limitarse a ver el precio por pagar de la factura comercial, esto no es así por las razones antes señaladas. El tema de la prórroga del plazo es un tema

diferente que ya ha sido superado con la dación del Decreto Supremo N° 193-2020 EF. Siendo que la Interpretación correcta, es que el Procedimiento de Duda Razonable establecido en el artículo 11 del Reglamento Nacional, conforme el mismo lo señala en su primer párrafo, consiste en verificar que el valor declarado por el importador representa el pago total por las mercancías importadas, independientemente si al momento del Despacho ya se realizó el pago total, si va a ser pagado en forma posterior. **d) La interpretación errada del artículo 17 del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio y el artículo 165 de la Ley General de Aduanas.** [...] En virtud del Artículo 17° del Acuerdo del Valor de la OMC, el importador está obligado a presentar la información y documentación que acredite y coadyuve a comprobar la veracidad y exactitud del valor que ha declarado por sus mercancías, entre ellas la documentación del pago del precio de las mercancías, a fin de verificar que dicho precio es el pago total que corresponde al valor real de transacción, aun cuando se haya acordado el pago diferido de la Factura Comercial. Esta verificación la realiza la Administración a través del Procedimiento de Duda Razonable previsto en el artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y sus normas modificatorias (en adelante Reglamento Nacional). Precisa que la sentencia de vista también transgrede la facultad de la Administración de ejercer su Potestad Aduanera, de acuerdo con el artículo 165° de la Ley General de Aduanas, en virtud a la cual puede ejercer acciones de control, antes durante y después del despacho de las mercancías para comprobar la correcta declaración de las mercancías en sus diversos aspectos, entre ellos el valor en aduana de las mercancías, que es la base imponible para calcular los Derechos Arancelarios que gravan la importación de una mercancía. Ministerio de Economía y Finanzas **e) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 17 de la Decisión N° 571 y del numeral 1 de la Decisión N° 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC.** [...] La sentencia de vista incurre en interpretación errónea de la normativa que rige la aplicación del primer método de valoración del acuerdo de valor de la OMC. Añade que, la Sala erradamente interpreta que el valor de transacción no podía ser acreditado en el plazo concedido por la administración, en razón del convenio arribado entre la importadora demandante y el vendedor no domiciliado. Añade que, el agravio que produce la referida resolución es evidente, por cuanto se estaría declarando la invalidez de una resolución del Tribunal Fiscal, expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, atentando así contra el Principio del Debido Proceso, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal reguladas en el artículo 101 del Código Tributario vigente, y con ello se estaría generando inseguridad jurídica. II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso: Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El veintiocho de mayo de dos mil veintiuno (fojas cuarenta y cuatro a setenta y siete), **Print Palace Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: **Primera pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01498-A-2021, que confirma la Resolución Jefatural de División N° 118307100/2019-001998, emitida el veinticinco de septiembre de dos mil diecinueve, por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la determinación del valor aduanero - ajuste de valor declarado, recaído en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709, con la Liquidación de Cobranza N° 118-2019-002690 por US\$ 26,620.00 (veintiséis mil seiscientos veinte dólares americanos con cero centavos). **Pretensión accesoria:** Como necesaria consecuencia de ampararse la pretensión principal y por los mismos fundamentos, solicita se deje sin efecto la Liquidación de Cobranza N° 118-2019-002690 por el monto de US\$ 26,620.00 (veintiséis mil seiscientos veinte dólares americanos con cero centavos), y, asimismo, disponga la devolución de todo monto que fuera ejecutado por la administración tributaria, así como todos los pagos indebidos o en exceso en que se haya incurrido en ejecución de la citada resolución, más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de su devolución. Entre los fundamentos que sustentan la demanda, sostiene que: **a)** La importación bajo análisis sí cumple con todos los requisitos establecidos en las normas supranacionales y nacionales para determinar el valor aduanero o base imponible, en aplicación del primer método de valoración de transacción. **b)** Discrepa con el argumento del Tribunal Fiscal, porque este pretende arbitrariamente que, para dar mérito a los medios probatorios de la cancelación del precio por pagar, debieron presentarlos dentro del plazo de diez (10) días posteriores al pago

efectuado, argumento que no tiene ningún sustento legal, pues no existe norma nacional ni supranacional que establezca dicho plazo para que el administrado o importador informe a la administración aduanera cuando efectúe el pago del precio por pagar. **c)** No existiendo plazo, se tiene que recurrir exclusivamente a los plazos pactados en el contrato de compraventa, que en este caso son i) el plazo acordado para la cancelación del precio por pagar, que en este caso son ciento veinte (120) días, que vencieron el dieciséis de marzo de dos mil dieciocho; ii) el plazo concedido por la administración aduanera para la conclusión del despacho, que en este caso venció el siete de enero de dos mil diecinueve. **d)** En tal sentido, el artículo 11 del Reglamento de la Valoración de Mercancías establece un plazo de cinco días prorrogables a cinco días más siguientes a la fecha de notificación de la duda razonable o la aceptación de la garantía por los derechos diferenciales entre el valor declarado y el valor comunicado como duda razonable para sustentar el precio efectivamente pagado o por pagar. En la transacción bajo análisis se cumplió con sustentar el precio por pagar dentro del plazo de los cinco días siguientes con el Expediente N° 000-URD012-2017-031517-3, del veintidós de enero de dos mil dieciocho. En tal sentido, pretender aplicar el artículo 11 como plazo para informar a la administración aduanera la cancelación de una transacción pactada con pago diferido, no tiene ningún sustento jurídico, por cuanto se está pretendiendo aplicar ese plazo a un supuesto totalmente distinto. Por lo tanto, el rechazo de la documentación sustentatoria ofrecida con el expediente del diecinueve de abril de dos mil dieciocho —antes que la administración aduanera emitiera el informe de determinación— no se encuentra amparado en ninguna norma legal, por lo que se incurre en una interpretación errónea del artículo 11 ya citado. **e)** Está acreditado documentalmente el cumplimiento por parte de la demandante de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento para la Valoración de las Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de Mercancías de la OMC, que se materializó con el Expediente N° 000-URD012-2018-031517-3, del veintidós de enero de dos mil dieciocho, dentro del plazo establecido. **f)** El pago de la factura comercial de realizó el doce de marzo de dos mil dieciocho, dentro del plazo de ciento veinte (120) días pactados con el proveedor, como se verifica en el mensaje SWIFT del BBVA Banco Continental. Con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, con el Expediente N° 000-URD2012-2018-220194-7, se comunicó a la administración aduanera, adjuntando la documentación probatoria, el pago efectivo del precio por pagar efectivamente pagado al proveedor, que corre en actuados, donde se verificó que ello se hizo **i)** dentro del plazo pactado con el proveedor (ciento veinte días), cuyo vencimiento era el dieciséis de marzo de dos mil dieciocho, y se canceló el nueve de marzo de dos mil dieciocho; **ii)** dentro de la prórroga concedida por la propia administración aduanera con la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, del veintiocho de marzo de dos mil dieciocho, cuyo vencimiento era el siete de enero de veintidós (un año); **iii)** antes de que la administración aduanera emita el informe de Determinación de Valor N° 118-2019-88 del cuatro de enero de diecinueve. **g)** Ni en el Acuerdo de Valor de la OMC, ni en la norma comunitaria, ni en el Reglamento de Valoración de las Mercancías según el Acuerdo sobre la Valoración en Aduana de la OMC se ha establecido un plazo para informar y alcanzar los medios probatorios a la administración, en el caso de transacciones comerciales en las que se haya pactado un precio por pagar o pago diferido, siendo que los únicos plazos acordados y conocidos por la administración son el pactado con el proveedor y el otorgado por la administración aduanera para la conclusión del despacho. **1.2. Contestaciones.** Por escrito del nueve de junio de dos mil veintiuno, la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada improcedente o infundada. Del mismo modo, la representante de la **SUNAT**, por escrito del once de junio de dos mil veintiuno, contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada improcedente o infundada. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el veintiséis de enero de dos mil veintidós, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado de origen sostiene que: **i.** La controversia radica en determinar si la demandante presentó toda la documentación aduanera para corroborar que el precio que pagó por sus mercancías es el precio realmente pagado, pero para ello se analizará si los documentos para tales efectos fueron presentados en la oportunidad que exige la normativa aduanera. **ii.** De los actuados en sede administrativa, se aprecia que con fecha dieciséis de enero dos mil dieciocho, la administración aduanera cursó la Notificación Valor OMC Duda Razonable N°

118-2018-643, concediendo un plazo de cinco (5) días para sustentar el valor declarado. Ante ello, la demandante, con fecha veintidós de enero dos mil dieciocho, presentó Expediente N° 000-URD 012-2018-031517-3 y respondió la Duda Razonable N° 118-2018-643 adjuntando la copia de la Commercial Invoice N° BC 17323. En esta factura, se negoció el pago diferido a ciento veinte (120) días, plazo que vencía el dieciséis de marzo dos mil dieciocho. iii. Como se aprecia en los actuados, la demandante, respecto del plazo del pago diferido de ciento veinte (120) días, que vencía el dieciséis de marzo del dos mil dieciocho, para el pago de la factura comercial obtuvo el SWIFT bancario el doce de marzo dos mil dieciocho, con el que se da cuenta de la transferencia efectuada; por lo cual el plazo de cinco días señalado en el artículo 11 del Decreto Supremo 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valoración de la OMC, vencía el dieciséis de marzo dos mil dieciocho. iv. No obstante lo anterior, la demandante, con Expediente N° 000 URD012-2018-220194-7, con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, presentó documentación, entre ella el SWIFT bancario, a efectos de que sea valorada por la administración aduanera. En ese sentido, de acuerdo a la normativa antes mencionada y el criterio del Tribunal Fiscal recogido en la Resolución N° 04106-A-2016, y el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aplicable de manera supletoria al presente caso, la demandante no cumplió con presentar la documentación dentro del plazo previsto, el mismo que venció en exceso, razón por la cual el accionar de la administración aduanera, confirmado por el Tribunal Fiscal, se encuentra acorde al principio de legalidad. v. De otro lado, la norma tributaria establece una excepción en caso el administrado solicite la admisión de medios probatorios extemporáneos. Así, en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario se prevé que para tal admisión se debe acreditar la cancelación del monto reclamado o haber garantizado con carta fianza bancaria por dicho monto actualizado hasta por seis meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación. Sin embargo, ello no fue cumplido por la demandante en el presente caso. En tal sentido, devienen inadmisibles los medios probatorios presentados extemporáneamente por la demandante el diecinueve de abril dos mil dieciocho. vi. Si bien la demandante sostiene que, como su transacción acordó el pago diferido del precio a ciento veinte (120) días, no le sería aplicable el plazo del primer párrafo del artículo 11, pues de lo contrario se estaría vulnerando los principios de legalidad y verdad material. Al respecto, reitera que el plazo que tiene el importador para sustentar el valor que ha declarado por sus mercancías importadas está expresamente establecido en el primer párrafo del artículo 11 del reglamento; además, atendiendo a que en el presente caso la forma de pago era diferida en el tiempo (ciento veinte días) resulta meridianamente claro que el importador a la fecha de la notificación de la duda razonable no posee aún los documentos que probarían que el pago del precio de la factura comercial para sustentar el valor declarado de las mercancías importadas corresponde o no al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, de acuerdo al primer método de valoración de la OMC. vii. El rechazo por la administración respecto del primer método de valoración se encuentra conforme a ley. Ahora, el Juzgado procede a analizar los métodos secundarios de valoración. Al respecto, observa que la autoridad aduanera rechazó el segundo método de valoración, al no encontrar en su base de datos mercancías idénticas a las que importó la demandante. viii. En ese sentido, la administración procedió a determinar el valor en aduanas de acuerdo al tercer método de valoración - mercancías similares. El numeral 1. a) del artículo 3 del Acuerdo de Valoración de la OMC señala: Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. ix. En ese sentido, la administración comparó la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709, objeto de ajuste, con la declaración de referencia, serie 9, de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2017-10-198344. Del análisis de ambos, se tiene que: - Ambas consisten en el mismo producto, es decir, tela del mismo tejido. - Ambas carecen de marca. - Ambas carecen de modelo. - Ambas tiene similar anchura (1.40m / 1.34 m). - Ambas tiene similar gramaje (126 g / m² / 127 g/m²). - Ambas son vendidas para el mismo uso (confecciones). - Ambas tienen similar cantidad (135 103m / 604 m). - Ambas tienen el mismo país de origen (China). - Ambas proviene del mismo país de embarque (China). - Ambas tienen el mismo nivel comercial (mayorista). - Ambas fueron embarcadas dentro de la fecha permitida (18/11/2017 - 05/05/2017) La serie 2 de la Declaración Aduanera de

Mercancías N° 118-2018-10-0067 09, objeto de ajuste, se comparó con la declaración de referencia, serie 5, de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2017-10-189364. Del análisis se tiene que: - Ambas consisten en el mismo producto, es decir, tela del mismo tejido. - Ambas carecen de marca. - Ambas carecen de modelo. - Ambas tiene similar anchura (1.62m / 1.55 m) - Ambas tiene similar gramaje (185 g / m² / 180 g/m²) - Ambas son vendidas para el mismo uso (confecciones / industria textil) - Ambas tienen similar cantidad (10434 m / 2162 m) - Ambas tienen el mismo país de origen (China) - Ambas proviene del mismo país de embarque (China) - Ambas tienen el mismo nivel comercial (mayorista). - Ambas fueron embarcadas dentro de la fecha permitida (18/11/2017 - 14/04/2017). x. Para el Juzgado se evidencia que las mercancías utilizadas para ajustar el valor en aduana mediante el tercer método de valoración son similares, razón por la cual lo actuado por la administración respecto a la aplicación del tercer método se encuentra conforme a las normas especializadas sobre la materia. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el veintiocho de abril de dos mil veintidós, **revo**ca la sentencia apelada, emitida mediante resolución número diecinueve, de fecha treinta de noviembre del dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda, y, **reformándola**, declara **fundada en parte** la demanda; en consecuencia, **nula** parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01498-A-2021, de fecha diecisiete de febrero de dos mil veintiuno, en el extremo que confirma la Resolución Jefatural de División N° 118307100/2019-001998, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la determinación del valor aduanero - ajuste de valor declarado - recaído en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709; y ordena a dicho colegiado administrativo emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo establecido en la presente sentencia; y **declara improcedente** la demanda en sus demás extremos. Entre sus fundamentos, se lee: i. Con respecto al caso en concreto, según el contenido de la demanda, la empresa demandante cuestiona como argumento central el hecho de que la administración aduanera no haya empleado el primer método de valoración para determinar el valor aduanero al haber rechazado la documentación presentada solo porque se habría presentado extemporáneamente, pasando a aplicar los métodos subsiguientes de valoración. Al respecto, del expediente administrativo electrónico - EAE inserto en el expediente principal en forma digitalizada, se tiene que, con fecha cinco de enero de dos mil dieciocho, la empresa demandante Print Palace S.A.C., a través de su agente de aduanas, Red Aduanera S.A.C., solicitó mediante la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709 la importación de mercancía consistente en telas, amparada en la Factura Comercial N° BC 17323, del seis de noviembre de dos mil diecisiete. ii. Con relación a la aplicación del primer

DAM OBSERVADA		INDICADOR DE PRECIOS	
Ítem del formato B	Valor FOB Unitario declarado US \$	Indicador de precios	Valor FOB Unitario del indicador/ Precio ref. US \$
1	1.32	118-10-2017-493337(item 1)	1.78
2	1.06	118-10-2017-501627(item 1)	1.75

iii. Teniendo como premisa que, cuando la autoridad aduanera tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado en un régimen de importación, tiene la facultad de iniciar el procedimiento de duda razonable con la finalidad de que el importador demuestre que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar (caso contrario, procederá realizar el ajuste de valor correspondiente), y de la revisión de los actuados administrativos, se advierte que la administración aduanera cursó a la hoy empresa demandante la Notificación Valor OMC N° 118-2018-6438, la cual fue notificada el dieciséis de enero de dos mil dieciocho, donde se establece la duda razonable respecto al valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709, y se requiere a la demandante el sustento y la acreditación de dicho valor a fin de desvirtuar o confirmar la citada duda razonable. En la referida notificación, la administración aduanera expresamente le otorgó el plazo de cinco días hábiles, a fin de que se presente la documentación y explicación complementaria que sustentara el valor declarado en la aludida declaración aduanera de mercancías. Asimismo, se precisó que el plazo otorgado podía ser prorrogable por cinco días más por única vez, pero a solicitud de parte, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 11 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 009-2004-EF, vigente a la fecha de

numeración de la declaración aduanera de mercancías objeto de la demanda. iv. Entonces, la empresa demandante tenía hasta el día veintitrés de enero de dos mil dieciocho para responder los extremos requeridos en la aludida notificación Valor OMC de duda razonable; siendo así, con fecha veintidós de enero de dos mil dieciocho, la recurrente presenta el Expediente N° 000-URD012-2018-031517-3, dando respuesta a la referida duda razonable, para sustentar el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709. Informa a la administración que la transacción comercial fue pactada a cancelarse en un plazo de ciento veinte (120) días posteriores al arribo de la mercancía al país (pago diferido), y que, según lo indicado por la misma recurrente en su escrito de demanda, dicho plazo vencía el dieciséis de marzo de dos mil dieciocho, por lo que a la fecha requerida aún no existía obligación de pago, de manera que se encontraba frente al sustento de un precio por pagar, conforme al artículo 1 del Acuerdo de Valor de la OMC. Así pues, para tal efecto, adjuntó la Proforma Invoice N° BC1732310, de fecha quince de octubre de dos mil diecisiete, y la Commercial Invoice (Factual Comercial) N° BC1732311, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil diecisiete, con el fin de acreditar el precio por pagar que se había pactado en su negociación internacional. De la lectura de ambos documentos se puede apreciar las mercancías ofertadas y el valor total de estas por el monto de US \$190,851.37 (ciento noventa mil ochocientos cincuenta y un dólares americanos con treinta y siete centavos), el cual corresponde al valor declarado en la ya citada declaración aduanera de mercancías; por lo que indica que, no existiendo aún la obligación de pago, se presentarían los medios probatorios una vez efectuado el mismo. v. Con la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, de fecha veintiocho de marzo de dos mil dieciocho y notificada el dos de abril de dos mil dieciocho (dentro del plazo de conclusión del despacho), la autoridad aduanera procedió a prorrogar la conclusión del despacho hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, como señala textualmente: “[...] conforme a la Casilla 5.2. del Formato A de la DAM, en la cual se ha consignado como modalidad de pago “Pago diferido” y según el plazo de pago consignado en la Factura Comercial N° BC17223 (120 días), en ese sentido, se hace necesario proceder a efectuar la prórroga del plazo para la determinación del valor [...] en Aduana, hasta el 07/01/2019”, la misma que corre en el expediente administrativo. vi. Conforme a lo que manifiesta la recurrente en su escrito de demanda, esta ha precisado que, con fecha nueve de marzo de dos mil dieciocho —dentro del plazo acordado con el proveedor (dieciséis de marzo de dos mil dieciocho) para el pago de la Commercial Invoice N° BC17323— instruyó al BBVA Continental para que transfiera de su Cuenta Corriente N° 0011-0144-38-0100084957 el importe de US\$ 190,851.37, vía transferencia telegráfica (T/T) a la Cuenta N° 2001160022000031 del proveedor Shaoxing Bocheng Textile Co., Ltd., en el Bank of Shaoxing Co. Ltd., por concepto del pago total del Invoice N° BC17323, que amparó la mercancía sub materia, instrucción que se materializó con el vócher - Liquidación o Nota de Débito N° 601456401, emitido en la misma fecha, así como con el mensaje SWIFT, del doce de marzo de dos mil dieciocho, con el que el BBVA Continental da cuenta de la transferencia efectuada. vii. Por lo que, posteriormente, con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, dentro del plazo de prórroga para la conclusión del despacho otorgado por la autoridad aduanera —que vencía el siete de enero de dos mil diecinueve— y antes de que esta determine el valor aduanero, la demandante presentó a la administración toda la documentación adicional, con la que acreditaría el pago efectivo a su proveedor del precio por pagar, con el Expediente N° 000-URD012-2018-220194-7, entre ella, el SWIFT bancario, a efectos de que sea valorada por la administración aduanera; entendiendo que, al tratarse de un pago diferido, el plazo no se aplicaría de acuerdo a lo señalado en el artículo 11 del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, sino que se tendría que haber considerado que el plazo para que efectúe la acreditación documental concluiría recién cuando i) venza el plazo contractual el dieciséis de marzo de dos mil dieciocho (habiéndose cancelado el nueve de marzo de dos mil dieciocho), o ii) se dé la conclusión del despacho el siete de enero de dos mil diecinueve, ninguna de las cuales ha excedido al presentar toda esta documentación requerida con fecha anterior a las últimas señaladas. viii. Cabe precisar que las actuaciones llevadas a cabo por la recurrente en fecha posterior al vencimiento de los cinco días otorgados, es decir, el escrito presentado el diecinueve de abril de dos mil dieciocho, derivarían de la propia iniciativa de dicha parte con el afán de acreditar el precio ahora realmente pagado, toda vez que, conforme a la normativa citada en el desarrollo de la resolución, no existía (al momento en que acaecieron los hechos que dan lugar a la presente controversia)

disposición legal que regule la obligación de que, luego de acreditar el precio por pagar, la importadora con posterioridad deba acreditar el precio realmente pagado contando para ello con un plazo similar al establecido en el artículo 11 del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Por ello, requerir dicha actuación bajo apercibimiento de confirmar la duda razonable resulta contradictorio a los hechos suscitados y en contravención del principio del debido proceso al que tiene derecho el importador; también transgrede el principio de legalidad que rige las actuaciones en materia aduanera a las que en determinados supuestos se les aplica plazos. Además, advierte la Sala de segunda instancia que no se debe realizar interpretaciones extensoras. ix. Es relevante destacar en este extremo que el último acto administrativo dictado por la administración aduanera, antes del diecinueve de abril de dos mil dieciocho (fecha en que se presentaron los medios probatorios), fue la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, del veintiocho de marzo de dos mil dieciocho, recibida el dos de abril de dos mil dieciocho, con la que prorrogaron la conclusión del despacho hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, es decir, el único plazo vigente vencía el siete de enero de dos mil diecinueve y no existía otro plazo distinto. x. En el caso que nos ocupa, la documentación que acredita el pago de la transferencia no podía presentarse dentro del plazo legal establecido, en atención al convenio libremente pactado entre las partes, en mérito al cual el pago y la documentación que así lo acreditase excedían el plazo dispuesto por la administración; por tanto, a mérito de lo dispuesto en la norma acotada y el principio de verdad material, la administración se encontraba obligada a valorar todos los medios probatorios presentados a efectos de esclarecer los hechos que sustentaban los reparos formulados dentro del procedimiento establecido, pues solo así se garantizaba una decisión sustentada en derecho. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarasen fundados los recursos, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de

objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos: **3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir, el ámbito **sustantivo** se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito **adjetivo** alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. El derecho al debido proceso adjetivo se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación. **3.2.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 48 del Expediente N° 00023-2005-AI/TC, ha puntualizado que: [...] para determinar el contenido constitucional del derecho al debido proceso, podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este contenido presenta **dos expresiones: la formal y la sustantiva**. En la de **carácter formal**, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión **sustantiva**, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. [Énfasis nuestro] **3.3.** Asimismo, en el fundamento 5 del Expediente N° 3421-2005-PH/TC, se estableció lo siguiente: [...] el derecho fundamental al debido proceso no puede ser entendido desde una perspectiva formal únicamente; es decir, su tutela no puede ser reducida al mero cumplimiento de las garantías procesales formales. Precisamente, esta perspectiva desnaturaliza la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, y los vacía de contenido. Y es que el debido proceso no solo se manifiesta en una **dimensión adjetiva** —que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—, sino también en una **dimensión sustantiva** —que protege los derechos fundamentales frente a las leyes y actos arbitrarios provenientes de cualquier autoridad o persona particular—; en consecuencia, la observancia del derecho fundamental al debido proceso no se satisface únicamente cuando se respetan las garantías procesales, sino también cuando los actos mismos de cualquier autoridad, funcionario o persona no devienen en arbitrarios. [Énfasis nuestro] **3.4.** En ese sentido, tenemos que el debido proceso en su dimensión formal o procesal hace referencia a todas las formalidades y pautas que garantizan a las partes el adecuado ejercicio de sus derechos, y dado que el debido proceso no solo requiere de una dimensión formal para obtener soluciones materialmente justas —pues ello no será suficiente—, la dimensión sustantiva, también llamada sustancial, exige que todos los actos de poder —ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales— sean justos, esto es, que sean razonables o respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Por consiguiente, el debido proceso sustantivo se traduce en una exigencia de razonabilidad de todo acto de poder. **3.5.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.6.** El Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 1480-2006-AA/

TC, ha puntualizado que: [E]l 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 solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.7.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. **CUARTO. Vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, denunciada por la SUNAT** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieran de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Antes de emitir pronunciamiento respecto de la causal procesal, es necesario precisar que la recurrente, respecto de la infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, sostiene que en la sentencia de vista existiría un pronunciamiento contradictorio respecto a los alcances del procedimiento de duda razonable establecido en el artículo 11 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF. **4.2.** En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio de motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, describe los agravios propuestos en el recurso de apelación planteado por la demandante, y seguidamente hace referencia a la pretensión planteada; así, del tercer considerando al punto 5.16 del quinto considerando, se desprende el desarrollo lógico jurídico, hecho no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. Además, ha justificado las **premisas fácticas** (consistente en verificar si procede o no el ajuste de valor en aduana de la mercancías amparadas en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709, efectuado por la administración en aplicación del tercer método de valoración del Acuerdo de Valoración de la OMC; y si, conforme a ello, procede el cobro de los tributos diferenciales señalados en la Liquidación de Cobranza N° 2016-133811; ello, como consecuencia de que la demandante, respecto de la mercancía cuestionada, sostiene que es aplicable el primer método de

valoración) y las **premisas jurídicas** (artículos 1, 2, 3, 8, 15 y 16 del Acuerdo de Valor de la OMC; artículo 5 de la Resolución 846; artículos 4 y 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprobó el Reglamento para la Valoración de Mercancías - Procedimiento INTA-PE.01.10Av6; artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; numeral 2 del artículo 136 de la Ley N° 27444, artículo 17 de la Decisión 571; numerales 1.7 y 1.11 del artículo IV del Título preliminar de la Ley N° 27444, artículo 8 de la Ley General de Aduanas), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que, en el presente caso, al tratarse de un pago diferido en donde la obligación de efectuar el pago se encontraba aplazada hasta después de ciento veinte (120) días del arribo de la mercancía, esto es el dieciséis de marzo de dos mil dieciocho, resulta correcta la posición de la demandante al señalar que lo que se encontraba requerido a la notificación del procedimiento de duda razonable era el precio por pagar y no el precio pagado, como le exigió la administración. Se puede apreciar que dentro del plazo otorgado y mediante Expediente N° 000-URD012-2018-031517-3, de fecha veintidós de enero de dos mil dieciocho, la empresa demandante efectivamente dio respuesta a la administración respecto a la mencionada duda razonable, adjuntando además documentación que permitía acreditar fehacientemente el precio por pagar que señala la norma, mediante la lectura de la factura comercial presentada (commercial invoice) la cual cumple con indicar los datos relevantes para la identificación de las partes intervinientes, la mercancía, el valor de la venta y la modalidad de pago. Fue la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, del veintiocho de marzo de dos mil dieciocho, recibida el dos de abril de ese mismo año, con la que se prorrogó la conclusión del despacho hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, es decir, el único plazo vigente vencía el siete de enero de dos mil diecinueve y no existía otro plazo distinto. Por ende, la administración, en concepto del colegiado superior, se encontraba obligada a valorar todos los medios probatorios presentados a efectos de esclarecer los hechos que sustentaban los reparos formulados dentro del procedimiento establecido, pues solo así se garantizaba una decisión sustentada en derecho. **4.3.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de ser las correctas para resolver lo que ha sido materia de revisión, al haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga al juez superior el artículo 370 del Código Procesal Civil; en consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, cumpliendo así con la exigencia de lógica en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observa las infracciones al principio de motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Respecto de lo expuesto por la recurrente en el sentido de que existiría contradicción entre el punto 5.6 y los puntos 5.9 y 5.10, debido a que, a su criterio, se reconoce que el procedimiento de duda razonable no puede limitarse a pedir al importador el precio por pagar de la factura, porque la Aduana se quedaría en la presunción de que tal vez ese precio por pagar, al final, no sea el precio real de la transacción; al respecto, se observa que el razonamiento de la Sala Superior en los puntos 5.9 y 5.10 surgió no solo de las normas que aparecen en el punto 5.6 y el análisis de dichas normas, sino que lo que aparece en los comentados párrafos se dio como consecuencia de la documentación y tramitación dada en el expediente administrativo, ello, en virtud de que entre la empresa demandante y su proveedora existía un acuerdo de pago a ciento veinte (120) días posteriores al arribo de la mercancía, y que se debía acreditar el precio por pagar. Así, en los puntos 5.9 y 5.10 se observa que el análisis de la Sala Superior se basó en dar cuenta del pago diferido pactado con la proveedora (a ciento veinte días), estableciéndose que lo indicado en la notificación de la administración aduanera se encontraba basado en la acreditación del precio por pagar; además, da cuenta de que la documentación presentada por la contribuyente (con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho) buscaba acreditar el precio realmente pagado, en tanto al momento del requerimiento no existía pago alguno. Asimismo, el colegiado superior concluyó que resultaba contradictorio el apereamiento de la SUNAT con los hechos suscitados en vía administrativa. De esa manera, se evidencia que no existe contradicción alguna en la sentencia de vista, tanto más cuanto que en el punto 5.11 se determina que la administrada tenía hasta el

siete de enero de dos mil diecinueve como plazo para presentar la documentación exigida por la administración, debido a que era el único plazo vigente. Entonces, de lo que aparece desde el punto 5.5 hasta el punto 5.11, se puede concluir que no existe contradicción en la razonamiento expuesto por el colegiado superior y se debe, por tanto, declarar **infundada** la infracción normativa de carácter procesal. **4.5.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos, y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados, por lo que se verifica que la sentencia de vista no adolece de una motivación insuficiente, como arguye la recurrente. **4.6.** Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. En tal sentido, se evidencia que lo que en realidad pretende la recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior, consistente en haber seguido doctrina jurisprudencial vinculante establecida por el Tribunal Constitucional, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Análisis de las infracciones normativas de índole material planteadas por la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas QUINTO. Inaplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 147 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444; incorrecta interpretación del artículo 11 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; interpretación errada del artículo 17 del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio y el artículo 165 de la Ley General de Aduanas; infracción normativa por interpretación errónea del artículo 17 de la Decisión 571 y del numeral 1 de la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC 5.1.** Como se observa de las infracciones normativas propuestas, los argumentos que la justifican se encuentran relacionados, debido a que las entidades recurrentes buscan demostrar que la aplicación del primer método de valoración no sería aplicable a la empresa demandante, pues aquella habría dejado transcurrir el plazo para la presentación de documentos, pese a que ya contaba con los mismos; además, señalan que el procedimiento de duda razonable consiste en verificar que el valor declarado por el importador representa el pago total por las mercancías importadas, independientemente de si al momento del despacho ya se realizó el pago total o si va a ser pagado en forma posterior, por lo que el importador se encontraba obligado a presentar la información y documentación que acredite y coadyuve a comprobar la veracidad y exactitud del valor que ha declarado por sus mercancías. Es por ello que la resolución del Tribunal Fiscal fue expedida válidamente. **5.2.** En cuanto a las normas cuestionadas por las recurrentes demandadas en las causales que nos ocupan, tenemos que las mismas señalan: Ley N° 27444 Artículo 147. Plazos improrrogables [...] 147.2 La autoridad competente puede otorgar prórroga a los plazos establecidos para la actuación de pruebas o para la emisión de informes o dictámenes, cuando así lo soliciten antes de su vencimiento los administrados o los funcionarios, respectivamente. Decreto Supremo N° 186-99-EF - Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC Artículo 11. Cuando haya sido numerada una declaración aduanera de mercancías y la Administración Aduanera tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, notificará tales motivos y requerirá al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. La duda razonable podrá iniciarse sustentada en indicios que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor

declarado, entre otros en la existencia de valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente esta o valores de referencia. Si una vez recibida la información complementaria, o si vencido el plazo antes previsto sin haber recibido respuesta, la Administración Aduanera tiene aún DUDA RAZONABLE acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir dentro de los tres (3) meses siguientes contados desde la numeración de la declaración aduanera, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará con arreglo a las disposiciones del Artículo 1 del citado Acuerdo, pasando a aplicar los otros Métodos de Valoración en forma sucesiva y ordenada. En casos debidamente justificados y previa notificación al importador, el plazo podrá ampliarse hasta máximo un (1) año. En todos los casos el importador puede optar por retirar las mercancías mediante la presentación y/o renovación de una garantía en las condiciones previstas en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, salvo que el importador mantenga vigente una garantía de despacho global o específica a que se refiere la Ley General de Aduanas. Una vez determinado el valor, la Administración Aduanera le notificará al importador, indicando los motivos para haber rechazado el Primer Método de Valoración. En el caso de Dudas Razonables resueltas, el importador podrá dar inicio al procedimiento contencioso conforme a lo previsto en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y sus normas complementarias y modificatorias. Si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o, cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar Autoliquidación por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, de corresponder, y los que podrían gravar la importación por aplicación de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. Si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 Artículo 17. Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana. **Decreto Legislativo N° 1053 – Ley General de Aduanas** Artículo 166. Verificación La autoridad aduanera, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración aduanera, podrá: a) Reconocer o examinar físicamente las mercancías y los documentos que la sustentan; b) Exigir al declarante que presente otros documentos que permitan concluir con la conformidad del despacho; c) Tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías. En los casos que la autoridad aduanera disponga el reconocimiento físico de las mercancías, el mismo se realizará en las zonas designadas por ésta en la zona primaria. La Administración Aduanera determinará los casos en que la inspección no intrusiva constituye el examen físico de las mercancías. **Decisión 571** Artículo 17. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista. **Decisión N° 6.1** 1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11,

que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran. **5.3.** Estando a ello, resulta conveniente describir el trámite administrativo considerado por las instancias de mérito. Así, tenemos: a) El cinco de enero de dos mil dieciocho, la empresa demandante Print Palace S.A.C., a través de su agente de aduanas, RED ADUANERA S.A.C., solicitó mediante la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709 la importación de mercancía consistente en telas, amparada en la Factura Comercial N° BC 17323, del seis de noviembre de dos mil diecisiete. b) En el trámite de despacho de la citada importación, se generó duda razonable, de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y el Procedimiento Específico Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC - INTA-PE.01.10A, la cual fue comunicada mediante la Notificación Valor OMC N° 118-2018-643, recepcionada el dieciséis de enero de dos mil dieciocho. c) Con Expediente N° 000-URD012-2018-031517-3, del veintidós de enero de dos mil dieciocho, adjunta la Factura Comercial N° BC 17323, señalando que se había convenido con el proveedor el pago diferido de la factura a ciento veinte días. d) Mediante la Notificación 18-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION1, se informa que se había procedido a efectuar la prórroga del plazo para que la administración determine el valor en aduana de la mercancía. Asimismo, se le comunicó que, considerando el plazo del pago de ciento veinte días previsto en la Factura Comercial N° BC 17323, se le requirió que presente la documentación bancaria relativa al pago por la adquisición de la mercancía objeto de valoración, una vez efectuada la cancelación del pago, para lo cual se otorgó una plaza hasta el siete de enero de dos mil diecinueve. Posteriormente, la demandante obtuvo los documentos bancarios sobre la cancelación del precio de la factura el doce de marzo de dos mil dieciocho; con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, con Expediente N° 000-URD012-2018-220194-7 presentó la documentación bancaria sobre el pago de las mercancías. e) La administración, mediante la Notificación N° 118-2018-8221, recepcionada el veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho, comunicó a la demandante que se había confirmado la duda razonable y se rechazaba el valor en aduana declarado y calculado en aplicación del primer método de valoración. También, se requirió referencias de mercancías idénticas o similares para determinar el valor en aduana en virtud a los otros métodos de valoración. Asimismo, la administración notificó el siete de enero de dos mil diecinueve a la demandante la Liquidación de Cobranza N° 118-2019-002690 y el Informe de Determinación del Valor N° 118-2019-88. f) La demandante, mediante el Expediente N° 000-JRD012-2019-03859-3, de fecha diecisiete de enero de dos mil diecinueve, presentó recurso de reclamación contra la citada liquidación de cobranza y el referido informe de determinación del valor. Fue declarado infuncido mediante Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-001998, de veinticinco de septiembre de diecinueve. g) La demandante presentó recurso de apelación contra la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-001998, que fue desestimado por el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 01498-A-2021, que confirmó la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-001998. Es justamente lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01498-A-2021 lo que es materia de controversia en el presente proceso contencioso administrativo. **5.4.** Cabe precisar que, **inaplicar** una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una "vacatio legis"; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/

inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. Respecto a la causal de **interpretación errónea**, la doctrina ha señalado que: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.º Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **5.5.** Entonces, uno de los argumentos principales para demostrar una afectación al artículo 147 de la Ley N° 27444 radica en establecer que la contribuyente dejó transcurrir la prórroga del plazo señalado por la administración aduanera, ello sin ningún interés en colaborar con la administración. Al respecto, es un hecho aceptado por las partes que a través de la Notificación de Duda Razonable N° 118-2018-643 se le comunicó a la administrada para que en el plazo de cinco días hábiles, prorrogables por el mismo plazo, presente la documentación y explicación complementaria que sustente el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-6709; estando a ello, con fecha veintidós de enero de dos mil dieciocho, la administrada presenta su escrito dando respuesta a lo solicitado por la administración aduanera, acompañando los siguientes documentos: **i)** proforma Invoice N° BC17323, **ii)** Commercial Invoice N° BC17323, **iii)** packing list, **iv)** B/L conocimiento de embarque, y **v)** certificado de origen; indica que conforme se aprecia del documento comercial invoice que el pago fue pactado a ciento veinte días, y que oportunamente se acompañará la transferencia, a lo que agrega que se le debe aplicar el primer método de valoración. **5.6.** Como consecuencia de ello, la administración emite la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, en donde en su segundo y tercer párrafo señala lo siguiente: En ese orden de ideas, por medio de la presente se le comunica, respecto a la DAM N° 118-2018-10-006769, que conforme a la casilla 5.2 del Formato A de la DAM, en la cual se ha consignado como modalidad de pago “pago diferido” y según el plazo de pago consignado en la Factura Comercial N° BC17323 (120 días), en ese sentido, se hace necesario proceder a efectuar la prórroga del plazo para la determinación del valor, por lo tanto, el importador deberá presentar a la Sección de Conclusión de Despacho, documentación relativa al pago por la adquisición de la mercancía declarada en la DAM citada, una vez efectuada la cancelación. En consecuencia, se ha procedido a efectuar la prórroga del plazo para determinar el valor en Aduana, hasta el 07/01/2019. **5.7.** Así, con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho, la empresa demandante presenta su escrito, adjuntando la “transferencia bancaria, voucher y Swift bancario, movimiento bancario por el monto de US\$ 190,851.37”. Por tanto, de lo mencionado en los párrafos precedentes, se aprecia que ha cumplido con entregar la documentación solicitada por la administración, por lo que resulta errado lo afirmado por la SUNAT en su recurso de casación, en el sentido de que no tenía interés en colaborar para la verificación del valor declarado. **5.8.** Asimismo, si bien el numeral 147.2 del artículo 147 de la Ley N° 27444 regula la improrrogabilidad de los plazos en vía administrativa, se aprecia que fue la propia administración aduanera la que prorrogó el plazo otorgado de cinco días, hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, ello como consecuencia de que entre la demandante y su proveedora se había pactado la cancelación de la mercancía hasta en ciento veinte días; además que, como se observa de la ya mencionada notificación, la administración, amparándose en lo previsto en el tercer párrafo del artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, concordante con el numeral 14, rubro A.2.2, sección VI del Procedimiento INTA PE.01.10a (v.6), prorrogó el plazo, como ya se indicó, hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, para que la administrada pueda presentar la documentación relacionada con el pago de la mercancía. De esa manera, no se evidencia vulneración alguna al numeral 147.2 del artículo 147, como sostiene la SUNAT en su recurso de casación. **5.9.** Por otro lado, la SUNAT considera que en el punto 5.11 de la sentencia de vista no se habría verificado el contenido de la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, respecto a que el plazo se extendía hasta la fecha de cancelación de la factura comercial, pero que erróneamente se ha considerado hasta el siete de enero de dos mil diecinueve. Respecto de aquello, como se desprende de la sentencia de vista en el comentado punto 5.11, sí se

analiza la aludida notificación y se concluye que el único plazo vigente vencía el siete de enero de dos mil diecinueve, y que no existía otro plazo distinto. Por lo tanto, resulta errado lo afirmado por la SUNAT, cuando afirma que en la mencionada notificación se señaló como final del plazo la fecha de cancelación de la factura. **5.10.** En cuanto al artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, la SUNAT considera que la controversia de la prórroga del plazo para los pagos diferidos de la factura comercial sería un tema que habría sido superado por la dación del Decreto Supremo N° 193-2020-EF. Sin embargo, es evidente que esta última norma no resulta aplicable al caso concreto, pues es posterior a los hechos que se cuestiona. Entonces, si bien el procedimiento de duda razonable consiste en verificar que el valor declarado por el importador represente el pago total por las mercancías importadas; el primer y segundo párrafo del artículo 11 se refieren al inicio del procedimiento de duda razonable, estableciéndose un plazo de cinco días hábiles —prorrogable por el mismo plazo— para que el importador “sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas”. En el tercer párrafo, se aprecia que la norma en comento regula el plazo que tiene la administración aduanera para resolver, luego de la notificación al importador para la presentación de los documentos correspondientes a la mercancía importada; y cómo debe proceder en caso persista la duda razonable, esto es, aplicando los métodos de valoración. Asimismo, se observa que aquel párrafo también establece una salvedad para resolver el trámite de duda razonable, otorgando de manera excepcional un plazo adicional hasta de un año. En los párrafos posteriores del citado artículo 11, la norma precisa cómo debe actuar del importador para retirar la mercancía, y señala, además, que puede recurrir al proceso contencioso administrativo para cuestionar lo resuelto en el trámite de la duda razonable; incluso se menciona la posibilidad de solicitar la devolución de tributos pagados en exceso. **5.11.** Entonces, como se desprende de la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1 en su primer párrafo, la SUNAT justificó el otorgamiento de la prórroga (hasta el siete de enero de dos mil diecinueve) atendiendo a lo señalado en la última parte del tercer párrafo del artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, concordante con el numeral 14, rubro A.2.2, sección VI del Procedimiento INTA PE.01.10a (v.6); esto es, el otorgamiento de una prórroga excepcional en caso persista la duda por parte de la administración aduanera, la misma que se encuentra, tal como aparece de la propia notificación, en la Factura Comercial N° BC17323, cuyo plazo de cancelación fue pactado a ciento veinte días. Por tanto, si bien es cierto que en la aludida notificación se hace mención a que el administrado debe presentar la documentación relativa al pago de la adquisición de la mercancía declarada una vez efectuada la cancelación; esto último no puede entenderse como un plazo para la entrega de documentos, pues, como se ha indicado anteriormente, aquella notificación tiene como plazo “hasta el siete de enero de dos mil diecinueve”, ello al amparo del artículo 11 ya comentado; además, ha sido la propia administración quien optó por el pago total. **5.12.** Ahora bien, referente a lo desarrollado en los puntos 5.9 y 5.10 de la sentencia de vista, la SUNAT considera que es un error que el procedimiento de duda razonable solo debía limitarse al precio por pagar, lo que se acreditaría con la factura comercial; pues el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF no se limita a la lectura del precio por pagar, sino que se vincula con el pago para verificar el valor de la transacción. Al respecto, cabe reiterar que como consecuencia de que la administración aduanera notificó al importador para que con la documentación y la explicación complementaria sustente el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-6709, la empresa acompañó, entre otros documentos, la factura comercial donde constaba que el plazo para la cancelación de la mercancía había sido pactado como un “pago diferido” (ciento veinte días posteriores al arribo de la mercancía). Es por ello que, ante dicha circunstancia especial, es la propia SUNAT quien decidió otorgar una prórroga hasta el siete de enero de dos mil diecinueve para la presentación de los documentos que sustenten el pago, siendo que con fecha diecinueve de abril de dos mil dieciocho y dentro del plazo otorgado, la empresa demandante presentó la documentación relacionada con el pago de la factura comercial. Por tanto, lo expuesto por la Sala Superior en los puntos 5.9 y 5.10 de la resolución recurrida surgió como consecuencia del mismo requerimiento de la SUNAT, pues, como ya se señaló, fue esta la que solicitó la presentación de los documentos que acreditaran la cancelación de la mercancía; esto derivado de que inicialmente la importadora presentó la documentación correspondiente al precio por pagar, pero al tratarse de un pago diferido, la SUNAT decidió optar por la prórroga

CASACIÓN N° 31169-2022 LIMA

excepcional establecida en el mismo artículo 11; de esa manera, se aprecia que lo consignado en los puntos 5.9 y 5.10 se encuentra conforme a derecho. **5.13.** En cuanto al cuestionamiento del artículo 17 del Acuerdo de Valor de la OMC y del artículo 165 de Ley General de Aduanas, de lo que aparece en el expediente administrativo como consecuencia de las notificaciones efectuadas por la administración aduanera, la empresa demandante cumplió inicialmente con presentar la documentación relacionada con el precio por pagar de la mercancía importada, y posteriormente también cumplió con entregar la documentación que demostraba la cancelación del precio de la mercancía declarada en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2018-10-006709; por lo que no se observa intención alguna por parte del importador de tratar de impedir las acciones de control de la administración. **5.14.** En cuanto a los argumentos que aparecen en el recurso de casación del Ministerio de Economía y Finanzas, se tiene que uno de ellos se vincula con indicar que la Sala Superior no ha tomado en consideración el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal de números 07540-A-2015, 04106-A-2016 y 05151-A-2016; pero lo resuelto en dichos procedimientos administrativos no vinculan a esta Sala Suprema, por lo que aquello debe desestimarse. **5.15.** Otra alegación expuesta consiste en que no se verifica que el monto impugnado haya sido cancelado o esté garantizado. Sin embargo, la entidad recurrente no explica por qué los documentos presentados a través del escrito del diecinueve de abril de dos mil dieciocho —como la transferencia interbancaria, vóucher, SWIFT bancario y el movimiento bancario— no serían válidos; por lo tanto, lo expresado por el Ministerio de Economía y Finanzas terminan siendo alegaciones genéricas. Asimismo, dicha entidad ha considerado que no era aplicable el primer método de valoración, debido a que la importadora presentó la documentación de manera extemporánea; más aún, señala que no se había podido acreditar oportuna y fehacientemente la cancelación de la factura comercial sustento de la importación o las condiciones de venta. Sin embargo, no se ha señalado por qué el sustento normativo del artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, concordante con el numeral 14, rubro A.2.2, sección VI del Procedimiento INTA PE.01.10a (v.6) que aparece en la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, que otorgó una prórroga del plazo hasta el siete de enero de dos mil diecinueve, sería inválido. **5.16.** Finalmente, de lo señalado en los párrafos precedentes se puede establecer que, en el caso concreto, las entidades recurrentes no han demostrado una vulneración de las normas de carácter material planteadas; por el contrario, se evidencia que no considera el sustento normativo contenido en la Notificación N° 118-3D5120-2018-1080-SUNAT-SUPERVISION 1, y, como ya se mencionó, fue con base en él que se otorgó una prórroga para que la importadora presente los documentos vinculados a la cancelación del precio de la mercancía importada. Por lo tanto, las infracciones normativas propuestas por las entidades recurrentes deben declararse **infundadas**. III. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por i) el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, de fecha doce de mayo de dos mil veintidós, y ii) el Procurador Público Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, del trece de mayo de dos mil veintidós. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, de fecha veintiocho de abril de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Print Palace Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

TEMA: COSA JUZGADA

SUMILLA: No se puede alegar que no existe cosa juzgada en el presente caso, cuando el análisis que se propone respecto a la multa impuesta se encuentra relacionado con un proceso judicial donde se discutió dichas multas, en el cual incluso la parte interesada no interpuso recurso de apelación dentro del plazo.

PALABRAS CLAVE: cosa juzgada, sanción de comiso, liquidaciones de cobranza

Lima, veintidós de junio de dos mil veintidós

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA LA causa treinta y un mil ciento sesenta y nueve guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la demandante **Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima**, del veinte de junio de dos mil veintidós (fojas quinientos ochenta y siete a seiscientos cuarenta y dos del expediente judicial electrónico¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintitrés, del cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y nueve a quinientos setenta y siete), expedida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia apelada, emitida por resolución número diecisiete, del dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró **infundada** la demanda. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del siete de noviembre de dos mil veintidós (fojas doscientos cuatro a doscientos catorce cuaderno de casación), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la recurrente, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política de 1993.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior no se ha basado en los fundamentos jurídicos y facticos alegados por las partes, además, refiere que el razonamiento efectuado no tiene sentido lógico porque la Sala Superior refiere que no concurre una triple identidad, y por ello la demanda no puede ser admitida, pues lo fundamentos jurídicos y facticos que sostienen las pretensiones debieron hacerse valer en el proceso anterior que ratificó la validez de las multas; sin embargo, se debe tener en cuenta que la sentencia que declaró nulo el comiso, se emitió después de la sentencia que confirmó la validez de las multas. Precisa que, se evidencia una manifiesta falta de motivación en la sentencia que amerita ser sancionada con nulidad, pues, la sentencia debió atender a los argumentos de la demanda. Sostiene que, si la Sala Superior hubiera valorado los argumentos de la demanda, se hubiera determinado que existieron dos procesos distintos que se tramitaron en juzgados distintos, de manera que era imposible que un Juez se pronunciara sobre el asunto que se ventilaba en otro juzgado, ya que ello implica una abierta trasgresión del principio de congruencia procesal. Además, señala que el argumento sobre la existencia de nulidad de multas debido a la nulidad de comiso debió hacerse valer en el proceso sobre la nulidad de las multas. **b) Infracción normativa por errónea interpretación del artículo 139, inciso 2 de la Constitución Política de 1993 y del artículo 123 del Código Procesal Civil; por inaplicación del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del último párrafo del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior ha omitido pronunciarse sobre la alegación de que se podía emitir pronunciamiento de fondo de la controversia en el presente proceso, porque dicho pronunciamiento no lesionaba la calidad de la cosa juzgada. No se tuvo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha dejado establecido que existe cosa juzgada si es que ocurre la triple identidad de sujetos, objeto y causa de pedir. Asimismo, afirma que si hubiera interpretado de manera correcta las normas denunciadas hubiera llegado a la conclusión que era posible y debía entrar a resolver el fondo del asunto sometido a su competencia, pues lo resuelto en el proceso anterior, donde confirmó la validez de las multas por no regularizar el régimen de la importación temporal y por no entregar el bien comisado, no impedía un nuevo pronunciamiento jurisdiccional sobre el tema de la validez de dichas multas, debido a que el nuevo proceso se sustentaba en una causa de pedir completamente diferente a la invocada en el proceso anterior, que no ha sido objeto de pronunciamiento jurisdiccional hasta el momento; por lo que, no se puede alegar cosa juzgada. **c) Infracción**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ ZAVALA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

⁵ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

normativa del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil por inaplicación de dicha norma en la Sentencia de Vista. La parte recurrente señala que la Sala Superior contraviene dicha causal, pues esta norma regula sobre la imposibilidad del Juez de pronunciarse sobre hechos no alegados por las partes durante el proceso; pues la Sala Superior señala que el argumento de la invalidez del comiso como causal anulatoria sobreviniente de las multas debió esgrimirse en el proceso contra las multas. Sin embargo, ello no fue materia de discusión en dicho proceso ni fue solicitado en la demanda. **d) Infracción normativa por inaplicación del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.** La parte recurrente refiere que el Código Tributario restringe la retroactividad benigna negándola para los casos en que las sanciones se encuentren en trámite (sanciones que han sido imputadas) o en ejecución (cumplimiento de la sanción). Ello no ocurrió en el caso de la empresa demandante, ya que al momento en que incurrió en las supuestas infracciones sancionadas con multa, a las cuales se les aplica la anterior Ley General de Aduanas aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809, ya se encontraba en vigencia el Decreto Legislativo N° 951, que eliminó las infracciones consistentes en la falta de regularización del régimen y la falta de entrega del bien comisado. Esta eliminación de las infracciones antes mencionadas debía aplicarse de manera retroactiva en el caso en concreto, en lugar de imponerle dichas sanciones, puesto que así lo permite el citado artículo 168 del Código Tributario; por tanto, se advierte que la inaplicación del artículo 168 del Código tributario no fue invocado por la parte recurrente en la demanda, ni objeto de pronunciamiento en el anterior proceso sobre validez de multas. **e) Infracción normativa por inaplicación del artículo 7 del Decreto Supremo N° 025-98-EF.** La parte recurrente refiere que el régimen especial es un beneficio tributario para incentivar el ingreso de vehículos de transporte terrestre y si existió demora en la regularización del régimen especial, lo que corresponde aplicar es una multa por la infracción consistente en no regularizar el régimen y no entregar el bien comisado, sobre el valor CIF de la mercancía a la fecha de la comisión de la infracción y no sobre el valor FOB original de la mercancía como erróneamente lo ha hecho la administración tributaria, pues, para la aplicación de los tributos que gravan la importación definitiva del ómnibus se debe tomar en cuenta el valor CIF aduanero que figura en el Documento Único Administrativo (DUA) correspondiente a la importación definitiva. Es sobre ese mismo valor que se tendría que interponer la multa por no entregar el bien comisado. En el supuesto negado que se considere que se incurrió en infracciones, no se podría aplicar la sanción sobre el cien por ciento (100%) del valor FOB de la mercancía declarado al momento del ingreso del territorio nacional, pues ese valor sufrió una depreciación del veinte por ciento (20%) por cada año de los cinco que duró el régimen de importación temporal. **f) Infracción normativa por inaplicación del numeral 1.2 del artículo 214 y el numeral 2 del artículo 216 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004 2019-JUS.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior inaplicó las normas denunciadas pues para la aplicación de la multa por no entregar el bien objeto de la sanción de comiso, es necesario que permanezca vigente la sanción de comiso puesto que, si no hay comiso, no se puede sancionar por la falta de entrega del bien objeto de una sanción inexistente, pues la consecuencia lógica de la nulidad de la sanción de comiso es la nulidad de las multas impuestas por no cumplir con entregar el bien en comiso. Por tanto, se establece una relación de dependencia o de accesoriadad, en tal sentido el Poder Judicial mediante un fallo de plena jurisdicción puede revocar o anular las multas. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El veintisiete de mayo de dos mil diecinueve (fojas ciento veinte a ciento cincuenta y nueve), la Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-4-2019, por contravenir lo dispuesto por los incisos 2 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política de mil novecientos noventa y tres; el inciso 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133- 2013-EF, publicado el veintidós de junio de dos mil trece; el artículo IV del título preliminar y el inciso 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el veinticinco de enero del dos mil diecinueve. Pretensión

accessoria: Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-4-2019, y se ordene a la administración la devolución de los pagos efectuados indebidamente por concepto de las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza N° 118-2007-52619, N° 118-10-044607, N° 118-10-0473320.

Multas vinculadas a la D.U.A.	Liquidación de cobranza N°	Fecha de pago	Monto
N° 118-2001-20-940	118-2007-52619	03-04-2007	S/ 543,00
	118-10-044607	17-01-2012	S/ 2,283,00
	118-10-0473320	17-01-2012	S/ 355,646,00
		TOTAL	S/ 358,472,00

Segunda pretensión accessoria: Se condene a la demandada al pago de los intereses legales correspondientes a cada una de las multas pagadas. Entre los fundamentos que sustentan la demanda, sostiene que: **a)** Se ha tramitado un proceso judicial con el número de expediente 5326-2012, referido a las multas relacionadas con la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-0940, que contiene la operación de importación temporal materia del presente proceso. En dicho proceso, se emitió la sentencia del veintinueve de setiembre de dos mil catorce, la cual tiene la calidad de cosa juzgada, en la que se declaró infundada la demanda; asimismo, mediante la resolución número catorce, del veintidós de octubre de dos mil catorce, se declaró improcedente por extemporáneo el recurso de apelación. **b)** En cuanto a la sanción de comiso impuesta, esta fue objeto de una demanda contencioso administrativa tramitada en el Expediente N° 1825-2009, ante la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima. En este proceso, la Sala Superior, el veintinueve de agosto de dos mil doce, mediante la resolución número quince, declaró fundada la demanda contra la sanción de comiso y ordenó a la SUNAT dejar sin efecto el comiso de ómnibus objeto del presente proceso; posteriormente, dicha sentencia fue confirmada por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema mediante la resolución del tres de diciembre de dos mil trece; y, al interponerse el recurso de casación por la SUNAT, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente lo declaró improcedente. **c)** Tomando en consideración lo señalado por la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima, cuando declaró fundada la demanda contra la sanción de comiso, el diecinueve de abril de dos mil dieciséis, se presentó ante la SUNAT tres solicitudes de devolución por los pagos indebidos de las multas asociadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-940. Dichas solicitudes fueron signadas con los Expedientes números 118-0114-2016-026133-6, 118-0114-2016-026135-8 y 118-0114-2016-026138-1, y fueron declaradas improcedentes mediante la Resolución Jefatural de División N° 118-3D700/2016-000474. Posteriormente, se emite la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-A-2019 que resolvió el recurso de apelación y confirmó Resolución Jefatural N° 118-3-D7100/2017-000652 argumentando que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6620-A-2012 fue confirmada por la sentencia expedida por el Vigésimo Tercer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de Lima, que la referida sentencia tiene la calidad de cosa juzgada y por tanto no puede ser modificada, que si bien se anuló el comiso en otro proceso mediante la sentencia expedida por la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima, ello no supone la devolución de los montos pagados por multa. **d)** Se aprecia que en el Expediente N° 5326-2012 únicamente se discutió la validez de las multas imputadas, y no se discutió la validez del comiso; el comiso fue objeto de pronunciamiento en otro proceso tramitado ante la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima bajo el Expediente N° 1825-2009; por lo que no se puede decir que la sentencia emitida en el Expediente N° 5326-2012 haya declarado la licitud del comiso porque ello es falso. **e)** Como se puede apreciar, existe una relación de vinculación directa entre las sanciones de multa y de comiso impuestas a la demandante, por lo que al haberse declarado nula y dejado sin efecto la sanción de comiso, la misma suerte debió correr la sanción de multa por no entregar el ómnibus declarado en comiso y la sanción de multa por no concluir el régimen de importación temporal dentro del plazo otorgado. Si no existe sanción de comiso porque el régimen de importación temporal se regularizó dentro del plazo establecido por la Ley General de Aduanas, entonces la lógica consecuencia de ello es que tampoco debe existir la sanción de multa por no entregar los bienes comisados ni la sanción por no regularizar el régimen. **f)** Si ya existe una sentencia con calidad de cosa juzgada que establece que la sanción de comiso no correspondía ser aplicada en el caso objeto del presente

proceso contencioso administrativo, no hay ningún argumento válido para que la SUNAT se niegue a devolver a la demandante los montos pagados en virtud de dichas multas. g) La demandante realizó la importación del ómnibus bajo el amparo de la Ley N° 27502, que estableció facilidades para la importación de vehículos nuevos destinados a la prestación de servicios públicos de transporte terrestre de pasajeros, que entró en vigor el siete de julio de dos mil; en dicho régimen especial de importación temporal no está tipificada ninguna sanción de multa de forma expresa ni tácita. h) En el presente caso, la administración tributaria impuso a Perú Bus sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 7 del inciso e) del artículo 103 y el penúltimo párrafo del artículo 108 de la anterior Ley General de Aduanas; sin embargo, la administración tributaria no ha considerado que el régimen bajo el cual ingresó el ómnibus, es el de las Leyes N° 26909 y N° 27502, el cual es completamente distinto al régimen de la importación temporal regulado por la anterior Ley General de Aduanas. i) El Código Tributario restringe la retroactividad benigna negándola para los casos en que las sanciones se encuentren en trámite o en ejecución. Ello no ocurrió en el caso de Perú Bus, ya que al momento en que se incurrió en las supuestas infracciones sancionadas con multa de acuerdo a lo dispuesto por la anterior Ley General de Aduanas, se encontraba en vigencia el Decreto Legislativo N° 951, que eliminó las infracciones consistentes en la falta de regularización del régimen y la falta de entrega de los bienes comisados; por lo que esa eliminación de las infracciones mencionadas podía aplicarse de manera retroactiva en el presente caso antes de que impusieran dichas sanciones, puesto que así lo permite el artículo 168 del Código Tributario. **1.2. Contestaciones.** El veinte de junio de dos mil diecinueve, el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada infundada. Del mismo modo, el procurador público adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, por escrito del veinte de junio de dos mil diecinueve, también contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada improcedente o infundada. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos sesenta y seis a cuatrocientos ochenta y uno), declaró **INFUNDADA** la demanda. El Juzgado de origen sostiene que: i. Se debe considerar que el asunto materia de la presente resolución gira en torno a la procedencia de las solicitudes de devolución de los pagos realizados por concepto de las multas generadas en aplicación de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7200/2016-000474 y no respecto a las sanciones de comiso y multas propiamente dichas. En ese sentido, habiendo realizado esta precisión, el Juzgado procede a analizar lo alegado por la demandante. ii. Sobre la aludida sanción de comiso, se debe señalar que el Poder Judicial, en el proceso tramitado mediante el Expediente N° 1825-2009 (resolución número trece), ordenó a la SUNAT dejar sin efecto la sanción de comiso a los vehículos propiedad de la empresa accionante e importados bajo el régimen de importación temporal con fecha veintiocho de diciembre de dos mil uno, mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas de números 118-2001-20-000945, 118-2001-20-000941, 118-2001-20-0009938, 118-2001-20-000946, 118-2001-20-000943, 118-2001-20-000936, 118-2001-20-000944, 118-2001-20-000940, 118-2001-20-000942, y ordenó su nacionalización automática. Con relación a ello, cabe precisar que, si bien de la resolución judicial precitada, se verifica que se dejó sin efecto la sanción de comiso, no se constata que dicho órgano jurisdiccional haya dispuesto la devolución por los conceptos de pago cancelados en virtud a las multas asignadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940. iii. Posteriormente, la hoy demandante inició demanda contencioso administrativa ante el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo, signada con Expediente N° 5326-2012, mediante la cual solicitó la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06620-A-2012, del dos de mayo de dos mil doce, que había confirmado las sanciones de multa respecto a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940, materia de la presente controversia. Cabe indicar que dicha demanda contencioso administrativa fue declarada infundada mediante la resolución número trece, expedida por el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, y, al ser apelada extemporáneamente, quedó consentida por la demandante, por lo que adquirió la calidad de cosa juzgada. Con relación a ello, se tiene que, mediante dicho pronunciamiento, quedaron firmes las multas impuestas por la administración aduanera. iv. En ese sentido, la sanción de multa por no entregar la mercancía en situación de comiso se configuró precisamente en el momento en que la demandante,

pese al reiterado requerimiento de la administración aduanera, no entregó la mercancía, incluso luego de que se le informó bajo apercibimiento de la imposición de la sanción de multa. Teniendo en cuenta que las sanciones de multa subsisten pese a haberse dejado sin efecto la sanción de comiso y haberse comprobado que existe un pronunciamiento de cosa juzgada mediante Expediente N° 5326-2012, que dejó firmes las multas relacionadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940-01-3-00, no corresponde la devolución de los montos cancelados en las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-0052619, 118-2010-044607 y 118-2007-043320. v. Si bien es cierto que, al vencimiento del plazo autorizado para el régimen de importación temporal (veintiocho de diciembre de dos mil seis), se encontraba vigente la segunda disposición transitoria del Decreto Legislativo N° 951 (publicada el tres de febrero de dos mil cuatro), también se debe considerar que para su aplicación se requería como presupuesto necesario el vencimiento del plazo del régimen temporal. En ese sentido, el beneficio otorgado por la referida norma no le era aplicable a la demandante, toda vez que, al tres de febrero de dos mil cuatro, fecha de publicación de la referida norma, la declaración única de aduanas no se encontraba con el plazo vencido, como exige la norma, sino que contaba con una autorización temporal y vigente hasta el veintiocho de diciembre de dos mil seis. vi. Cabe señalar que, luego de revisada la resolución materia de impugnación, se advierte que esta ha dado respuesta a los cuestionamientos efectuados por la demandante, ello respetando el marco legal aplicable a la materia discutida y a la cosa juzgada que dejó firmes las sanciones de multa. En ese sentido, la resolución materia de impugnación ha sido emitida respetando la debida motivación establecida en el numeral 1.2 del numeral 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista del cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y nueve a quinientos setenta y siete), **confirmó** la sentencia apelada, del dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró **infundada** la demanda. Entre sus fundamentos, se lee: i. Debe mencionarse que, en el desarrollo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-A-2019, materia de análisis, se advierte que se encuentra vinculada a las Resoluciones del Tribunal Fiscal de números 06620-A-2012, 4095-A-2008 y 00634-A-2009, dado que estas tienen como origen la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940. Es importante señalar que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06620-A-2012 y N° 00634-A-2009 fueron materia de discusión en los Expedientes Judiciales 5326-2012-0-1801-JR-CA-10 y 1825-2009-0-1801-SP-CA-05, respectivamente. ii. De lo expuesto, se colige que el objeto materia de análisis es determinar si lo resuelto en el Expediente Judicial N° 5326-2012-0-1801-JR-CA-10 con relación a las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320, constituye un proceso que ha devenido en cosa juzgada o que, en mérito a lo resuelto en el Expediente Judicial N° 1825-2009-0-1801-SP-CA-05, donde se dejó sin efecto la sanción de comiso, corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-A-2019. iii. Al respecto, es preciso señalar que la pretensión que se formula en el presente proceso consiste en que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-A-2019 por montos pagados por multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320. Por otro lado, en el Expediente N° 5326-2012, la pretensión era que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6620-A-2012, que confirmó la Resolución Directoral N° 118 3D100/2011-000460, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución Jefatural de División N° 1183D1600/2010-000020, que impuso sanciones de multa, que generó las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320. Como se puede apreciar de lo señalado anteriormente, se trata de las mismas liquidaciones de cobranza que son objeto de controversia en ambos procesos. iv. Se puede apreciar que existe identidad de sujetos, tanto del demandante como de los demandados. Asimismo, en cuanto a la identidad de objeto o petitorio, existe conexidad entre las peticiones planteadas en ambos procesos con relación a las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320. En el Expediente N° 5326-2012 se pretende la nulidad de las multas y en el presente proceso se pretende la devolución de lo pagado por las multas. v. Por otro lado, en el presente proceso, se solicita la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal, teniendo como fundamento el haberse declarado la nulidad de la sanción

del comiso en el Expediente N° 1825-2009, y que, según la apelante, “[...] el comiso es la sanción principal y las multas las accesorias, de manera que, si la principal es anulada, naturalmente las accesorias deben seguir su misma suerte y ser anuladas”. **vi.** En conclusión, si bien es cierto en el presente caso no se produjo perfecta identidad entre las causas de ambos procesos, no es menos cierto que existe conexidad entre las peticiones planteadas, la cual supone un vínculo inescindible. Asimismo, si a criterio de la demandante el resultado de la sentencia del Expediente N° 1825-2009 podía repercutir en el resultado del Expediente N° 5326-2012, pues debió ser propuesto como fundamento; sin embargo, ello no se advierte en ningún estado del proceso. En cualquier caso, pudo impugnarse la sentencia bajo los argumentos que considere acordes a su derecho; contrariamente, dejó consentir la sentencia y esta adquirió la autoridad de cosa juzgada. **vii.** Se precisa que lo resuelto en el Expediente N° 5326-2012 por las multas vinculadas a la inescindible N° 118-2001-20-00940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320, son las mismas que la demandante pretende sean resueltas en el presente proceso. En dicho expediente se debió plantear todos los fundamentos que consideró necesarios la recurrente a fin de salvaguardar sus intereses. **viii.** Queda claro que a la fecha hay un pronunciamiento que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada; por lo tanto, la Sala Superior estima que se encuentra impedida de dejar sin efecto o modificar la resolución que puso fin al proceso. **ix.** Finalmente, en el Expediente N° 5326-2012, emitido por el Vigesimo Juzgado Especializado Contencioso Administrativo de Lima Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, se ratificó la validez de las multas por no regularizar el régimen de importación temporal y por no entregar el bien comisado. Al respecto, tal como ha quedado acreditado en los fundamentos precedentes, la sentencia que declaró infundada la demanda quedó consentida al haberse declarado improcedente por extemporáneo el recurso de apelación. En atención a ello, dicha resolución judicial adquirió la autoridad de cosa juzgada respecto a las multas vinculadas a la declaración única de aduanas materia de controversia, encontrándose dicha sentencia amparada por la garantía prevista en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 123 del Código Procesal Civil. En ese sentido, al advertirse que los argumentos de fondo que cuestionaron la aplicación de las multas fueron dirimidos a través del proceso judicial con Expediente N° 5326-2012, en estricta aplicación de las normas antes mencionadas, dicha decisión judicial no puede ser alterada y menos dejada sin efecto en el presente proceso judicial. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones de las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales

suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarasen fundados los recursos, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos: **3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir, el ámbito **sustantivo** se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito **adjetivo** alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. El derecho al debido proceso adjetivo se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación. **3.2.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 48 del Expediente N° 00023-2005-AI/TC, ha puntualizado que: [...] para determinar el contenido constitucional del derecho al debido proceso, podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este contenido presenta **dos expresiones: la formal y la sustantiva**. En la de **carácter formal**, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión **sustantiva**, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. [Énfasis nuestro] **3.3.** Asimismo, en el fundamento 5 del Expediente N° 3421-2005-PH/TC, se estableció lo siguiente: [...] el derecho fundamental al debido proceso no puede ser entendido desde una perspectiva formal únicamente; es decir, su tutela no puede ser reducida al mero cumplimiento de las garantías procesales formales. Precisamente, esta perspectiva desnaturaliza la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, y los vacía de contenido. Y es que el debido proceso no solo se manifiesta en una **dimensión adjetiva** — que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—, sino también en una **dimensión sustantiva** —que protege los derechos fundamentales frente a las leyes y actos arbitrarios provenientes de cualquier autoridad o persona particular—; en consecuencia, la observancia del derecho fundamental al debido proceso no se satisface únicamente cuando se respetan las garantías procesales, sino también cuando los actos mismos de cualquier autoridad, funcionario o persona no devienen en arbitrarios. [Énfasis nuestro] **3.4.** En ese sentido, tenemos que el debido proceso en su dimensión formal o procesal hace referencia a todas las formalidades y pautas que garantizan a las partes el adecuado ejercicio de sus derechos, y dado que el debido proceso no solo requiere de una dimensión formal para obtener soluciones materialmente justas —pues ello no será suficiente—, la dimensión sustantiva, también llamada sustancial, exige que todos los actos de poder —ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales— sean justos, esto es, que sean razonables o respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Por consiguiente, el debido proceso sustantivo se traduce en una exigencia de razonabilidad de todo acto de poder. **3.5.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez² precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o

válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.6.** El Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que: [El] derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.7.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. **CUARTO. Infracción normativa por inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Antes de emitir pronunciamiento respecto de la causal procesal, es necesario precisar que la recurrente respecto de la infracción normativa de carácter procesal, sostiene que, en la sentencia de vista, no se pronunció por todos los agravios planteados en el recurso de apelación, ni por lo expuesto en sus alegatos, y tampoco por lo que aparece en el escrito de demanda; además, se tuvo que determinar que se trata de dos procesos judiciales distintos; incluso que se le estaría recortando su derecho de acceso a la tutela jurisdiccional. **4.2.** En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, así como los agravios contenidos en el recurso de apelación, la Sala Superior, del primer al vigésimo cuarto considerando, hace un desarrollo lógico-jurídico vinculado a la pretensión, no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia; además de haber justificado las **premisas fácticas** (consistentes en que de la sentencia apelada, recurso de apelación y demás actuados, se tiene que la decisión sobre los agravios pasa previamente

por determinar si existe sentencia judicial con autoridad de cosa juzgada que tenga efectos en el presente proceso judicial; para luego determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-4-2019, que confirmó la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2017-000652, y si corresponde ordenar a la administración la devolución de los pagos efectuados indebidamente por concepto de las multas, y si corresponde el pago de intereses legales correspondientes) y las **premisas jurídicas** (numeral 2 del artículo 139 y 148 de la Constitución Política del Perú; artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, y artículo 123 del Código Procesal Civil), que le han permitido llegar a la **conclusión de que el Juzgado si meritó los hechos nuevos señalados por la demandante; pero consideró que se trataba de cosa juzgada lo resuelto en el Expediente N° 5326-2012, debido a que lo resuelto en el Expediente N° 1285-2009 no hace referencia a las multas que se resolvieron en el otro proceso. Asimismo, consideró que, si bien es cierto en el presente caso no se produjo perfecta identidad entre las causas de ambos procesos, no es menos cierto que existe conexidad entre las peticiones planteadas, la cual importa un vínculo inescindible. También, estimó que, si a criterio de la demandante el resultado de la sentencia del Expediente N° 1825-2009 podía repercutir en el resultado del Expediente N° 5326-2012, pues ello debió ser propuesto como fundamento, sin embargo, no se advierte que haya sido así en ningún estado del proceso. En cualquier caso, pudo impugnar la sentencia bajo los argumentos que considerase acordes a su derecho, pero dejó consentir la sentencia y esta adquirió la autoridad de cosa juzgada. Se precisa que lo resuelto en el Expediente N° 5326-2012 por las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-00940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320, son las mismas que la demandante pretende sean resueltas en el presente proceso. En dicho expediente, se debió plantear todos los fundamentos que consideró necesarios la recurrente a fin de salvaguardar sus intereses. También, precisa que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido la condición de cosa juzgada no puede ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó. En ese sentido, según lo fundamentado por la Sala Superior, lo resuelto en el Expediente N° 5326-2012 por las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-00940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320, han adquirido la condición de cosa juzgada. **4.3.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Supremo Tribunal considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, ya que las premisas fácticas y jurídicas precisadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de ser las correctas para resolver lo que ha sido materia de revisión, al haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, y cumple así con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. No se observan, entonces, las infracciones del principio de motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Respecto a lo expuesto por la recurrente en el sentido de que la sentencia de vista no se habría pronunciado sobre todos los agravios, como se aprecia de dicha resolución, el colegiado superior describió los agravios que aparecían en el recurso de apelación, los cuales han sido absueltos, tal como se observa desde el décimo primer al vigésimo segundo considerando; por lo que resulta errado lo afirmado por la recurrente. Además, lo expresado por la recurrente se vincula con lo resuelto en los procesos judiciales relacionados con el comiso y las multas, los cuales han sido materia de análisis por parte de la Sala de mérito. **4.5.** Otro de los argumentos de la recurrente consiste en que se ha emitido pronunciamiento respecto de argumentos no alegados en la demanda, y que la decisión de la instancia de mérito debió ser sustentada en la nulidad del comiso, lo que generaría un recorte de su derecho de acceso a la justicia; sin embargo, como ya se ha mencionado, en la sentencia de vista se da respuesta a todos los agravios propuestos por la empresa recurrente; además, se aprecia que se han respetado todos los derechos de la demandante, pues esta ha podido utilizar todos los mecanismos que le otorga la ley para hacer valer su derecho. Por lo tanto, el hecho de que en el caso que nos ocupa se haya desestimado su demanda, no implica que se le esté recortando su derecho de acceso a la justicia. **4.6.** Se aprecia también que la recurrente considera que**

la sentencia de vista sería incongruente, por cuanto señala que se admite la demanda debido a que no existiría cosa juzgada respecto del proceso judicial sobre las multas, pero se confirma la sentencia de primera instancia por la existencia de la cosa juzgada; sin embargo, en la resolución recurrida no se aprecia que el colegiado de mérito haya afirmado que se admite la demanda por la inexistencia de la cosa juzgada; por lo tanto, lo expresado debe desestimarse. **4.7.** Entonces, se tiene que la Sala Superior ha cumplido con exponer suficientemente las razones que sustentan la decisión adoptada, observando, cautelando y respetando el derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma y revoca los distintos extremos de la sentencia impugnada. Así pues, las infracciones normativas de carácter procesal devienen **infundadas**. **4.8.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados, por lo que se verifica que la sentencia de vista no adolece de una motivación insuficiente, como arguyen los recurrentes. **4.9.** Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. En tal sentido, se evidencia que lo que en realidad pretende la recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior consistente en haber seguido doctrina jurisprudencial vinculante establecida por el Tribunal Constitucional, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, limitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y procurar la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **QUINTO. Infracción normativa por inaplicación del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil 5.1.** Cabe precisar que **inaplicar** una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una "vacatio legis"; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.2.** Respecto de la causal propuesta, la norma cuya infracción se denuncia prescribe lo siguiente: Artículo VII. El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. **5.3.** Ahora bien, se debe mencionar que, respecto del principio de congruencia procesal, precisamos que integra la esfera de la debida motivación, cuya vulneración configura el llamado vicio de incongruencia, que ha sido definido como el **desajuste** entre el fallo y los términos en que las partes han formulado sus argumentos de defensa o sus pretensiones. Esta anomalía puede clasificarse en incongruencia omisiva, cuando el órgano jurisdiccional no se pronuncia sobre alegaciones fundamentales formuladas oportunamente; en incongruencia por exceso, cuando el órgano judicial otorga algo no postulado por las partes o se pronuncia sobre una alegación no expresada; y en incongruencia por error, en la que se presentan ambos tipos de incongruencias, esto es, cuando la sentencia recae sobre un aspecto ajeno a lo planteado por las partes, dejando sin respuesta lo que fue formulado como pretensión o motivo de impugnación. **5.4.** Asimismo, enmarcado en el principio de congruencia, se encuentra el aforismo tantum

devolutum quantum appellatum, según el cual la pretensión impugnatoria determinará los poderes del órgano superior de instancia a efectos de resolver en forma congruente lo que es materia del recurso. En ese sentido, el colegiado deberá resolver en función de los agravios, errores de hecho y derecho que haya alegado la parte recurrente en su recurso, siendo que una actuación contraria a ello generaría vicios de incongruencia que acarrearían la nulidad insubsanable del fallo recurrido, a tenor de lo previsto en el artículo 171 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria. **5.5.** Estando a ello, se advierte que la recurrente considera que en la sentencia de vista se habría indicado que la invalidez del comiso como causal anulatoria de la multa debió cuestionarse en otro proceso; por lo que el juez que resolvió la nulidad de las multas no podía pronunciarse por la validez del comiso, debido a que era conocido por un juez distinto; estando a ello, debe describirse lo que contiene el décimo sexto y décimo séptimo considerando de la resolución recurrida: DÉCIMO SEXTO: [...] Si bien es cierto, la SUNAT interpuso recurso de casación contra lo resuelto en segunda instancia por la Sala Civil Permanente, este fue declarado improcedente recién el 23 de julio de 2015; sin embargo, la apelante pudo fundamentar su pretensión ante el Juzgado teniendo como argumento lo que se venía resolviendo en el expediente N° 1825-2009 acerca del comiso, más aún, teniendo en cuenta que la recurrente considera que la sanción de comiso es la sanción principal y las multas las accesorias. [...] DÉCIMO SÉTIMO: En conclusión, si bien es cierto en el presente caso no se produjo perfecta identidad en la causa en ambos procesos, no es menos cierto que existe conexidad entre las peticiones planteadas, la cual importa un vínculo inescindible. Asimismo, si a criterio de la demandante el resultado de la sentencia del expediente N° 1825-2009 podía repercutir en el resultado del expediente N° 5326-2012, pues debió ser propuesto como fundamento, sin embargo ello no se advierte en ningún estado del proceso. En cualquier caso, pudo impugnarse la sentencia bajo los argumentos que considere acorde a su derecho, contrariamente, dejó consentir la sentencia y esta adquirió la autoridad de cosa juzgada. **5.6.** De lo que aparece en los mencionados considerandos, se evidencia que lo expuesto por la instancia de mérito no resulta incongruente ni se afecta lo previsto en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, ello debido a que lo que se discute en el presente proceso tiene estrecha vinculación con los procesos judiciales ya señalados; esto es así, pues, si bien es cierto que en el Expediente N° 1825-2009 se emitió la casación con fecha veintitres de junio de dos mil quince, la sentencia de vista dictada en dicho proceso tiene como fecha el tres de diciembre de dos mil trece; vale decir, es anterior al momento en que se dictó la sentencia del Expediente N° 5326-2012, del veintinueve de setiembre de dos mil catorce. Por tanto, evidentemente, en este último proceso, la demandante debió hacer valer su derecho respecto de la demanda donde se cuestionaba el comiso; pero, por causas imputables a la propia demandante, su recurso de apelación contra la sentencia que declaró infundada la demanda —referida a las multas— fue declarado improcedente por extemporáneo. Por tanto, lo señalado en la sentencia de vista guarda relación con el principio de economía procesal, que, como lo señala el Tribunal Constitucional⁶: [...] tiene como fundamento la economía de tiempo y esfuerzo, además de la in cuestionable importancia que tiene la oportuna tutela de los derechos y la culminación del proceso en un lapso de tiempo razonable. **5.7.** Por consiguiente, lo contenido en la sentencia de vista respeta el principio de congruencia procesal, pues lo expuesto guarda relación con lo reclamado en el presente proceso; por ello, al existir un proceso con calidad de cosa juzgada, en donde fue la propia parte demandante quien no interpuso el recurso de apelación en el plazo pertinente, lo argumentado por la Sala Superior se apega a lo previsto en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, por lo que la infracción normativa materia de análisis debe declararse **infundada**. **SEXTO. Infracción normativa por errónea interpretación del inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política de 1993 y del artículo 123 del Código Procesal Civil; y por inaplicación del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del último párrafo del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional 6.1.** Es necesario describir lo que regulan las normas, para establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones denunciadas. Así tenemos: **Constitución Política del Perú** Artículo 139. Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 2. La independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional. Ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones. Tampoco puede dejar sin efecto resoluciones que han pasado en autoridad de cosa juzgada, ni cortar procedimientos en trámite, ni modificar sentencias ni retardar su ejecución. Estas disposiciones no afectan el derecho de gracia ni la facultad de investigación del Congreso, cuyo ejercicio no debe, sin embargo, interferir en el procedimiento

jurisdiccional ni surte efecto jurisdiccional alguno. **Código Procesal Civil** Artículo 123. Cosa Juzgada Una resolución adquiere la autoridad de cosa juzgada cuando: 1. No proceden contra ella otros medios impugnatorios que los ya resueltos; o 2. Las partes renuncian expresamente a interponer medios impugnatorios o dejan transcurrir los plazos sin formularlos. La cosa juzgada sólo alcanza a las partes y a quienes de ellas deriven sus derechos. Sin embargo, se puede extender a los terceros cuyos derechos dependen de los de las partes o a los terceros de cuyos derechos dependen los de las partes, si hubieran sido citados con la demanda. La resolución que adquiere la autoridad de cosa juzgada es inmutable, sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 178 y 407. **Ley Orgánica del Poder Judicial** Carácter vinculante de las decisiones judiciales. Principios de la administración de justicia Artículo 4. Toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala. Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso. Esta disposición no afecta el derecho de gracia. **Nuevo Código Procesal Constitucional** Artículo VII. Control difuso e interpretación constitucional [...] Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional. **6.2.** Respecto a la causal de **interpretación errónea**, la doctrina ha señalado que: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁶ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **6.3.** El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 03950-2012-PA/TC, fundamento 12, relacionado con la cosa juzgada, señala: 12. En cuanto al principio de cosa juzgada, este Tribunal tiene establecido como doctrina constitucional que "mediante el derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada se garantiza el derecho de todo justiciable, en primer lugar, a que las resoluciones que hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante medios impugnatorios, ya sea porque éstos han sido agotados o porque ha transcurrido el plazo para impugnarla; y, en segundo lugar, a que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición, no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó" (STC 4587-2004-AA/TC, FJ 38). Más precisamente, este Colegiado ha establecido que "[...] el respeto de la cosa juzgada [...] impide que lo resuelto pueda desconocerse por medio de una resolución posterior, aunque quienes lo hubieran dictado entendieran que la decisión inicial no se ajustaba a la legalidad aplicable, sino tampoco por cualquier otra autoridad judicial, aunque ésta fuera de una instancia superior, precisamente, porque habiendo adquirido el carácter de firme, cualquier clase de alteración importaría una afectación del núcleo esencial del derecho" (STC 0818-2000-AA/TC, FJ 4). Asimismo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3525-2017-PA/TC, fundamentos 4 y 5, sostiene que: 4. Así, el derecho a la cosa juzgada garantiza (i) en un aspecto formal, que las resoluciones que hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante medios impugnatorios; y (ii) en un aspecto material, que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición no pueda ser dejado sin efecto ni modificado por otros poderes públicos, terceros o, incluso, los mismos órganos que resolvieron el caso en el que se dictó (cfr. Sentencia 04587-2004-PA, folio 38). 5. Este derecho está estrechamente vinculado al principio de seguridad jurídica. En efecto, se fundamenta en la necesidad de preservar la certeza del fallo judicial y sus consecuencias derivadas, garantizando que su contenido permanecerá inalterable y respetado. En otros términos, a través de este derecho, se busca que los fallos judiciales tengan plena vigencia

y certeza, de modo que la ciudadanía y el Estado puedan orientar su comportamiento según estos. **6.4.** Es un hecho aceptado por las partes que, en el proceso judicial contenido en el Expediente N° 5326-2012, la demanda interpuesta por la Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima fue declarada infundada, y que el recurso de apelación fue declarado improcedente por extemporáneo. Ahora, en la sentencia de vista recurrida, referente a aquel proceso judicial, detalló lo siguiente: [...] se discutió la RTF N° 06620-A-2012, que fue materia de demanda, la misma que resolvió la apelación contra la Resolución Directoral N° 1183D1000/2011-000460 emitida el 1 de julio de 2011, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución Jefatural de División N° 1183D1600/2010-000020 de 26 de febrero de 2010 que impuso sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 7 del inciso e) del artículo 103° y el penúltimo párrafo del artículo 108° del TUO de la Ley General de Aduanas. La Resolución Jefatural de División N° 1183D1600/20 10-000020, impuso las siguientes multas: - Sanción de multa por no entregar la mercancía declarada en comiso dentro del plazo otorgado, deuda aduanera ascendente a la suma de US\$ 102 707,00. (ciento dos mil setecientos siete. 10/00) dólares americanos, señalando como fecha de infracción el 18 de julio de 2008. Dicha deuda fue registrada en la **Liquidación de Cobranza N° 118-2010-043320** y - Sanción de multa por no regularizar dentro del plazo (29 de diciembre de 2006) la Declaración Única N° 118-2001-20-000 940-01-3-00, por la suma ascendente a S/. 1 700. (Un mil setecientos soles) No obstante, se consideró el pago efectuado el 03 de abril de 2007 a través de la **Liquidación de Cobranza N° 118-2007-052619** (autoliquidación multa) como un pago a cuenta, emitiéndose la **Liquidación de Cobranza N.º118-2010-044607** por el saldo restante ascendente al monto de S/. 1264,00. La Resolución del Tribunal Fiscal N° 06620-A-2012 resolvió confirmar la Resolución Directoral N° 1183D1000/2011-000460. **6.5.** Sin perjuicio de ello, conviene describir lo reclamado por la recurrente en el presente caso, y que aparece en su pretensión accesoría: **Pretensión accesoría:** solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00824-4-2019, se ordene a la Administración la devolución de los pagos efectuados indebidamente por concepto de las multas vinculadas a la DUA N° 118-2001-20-940 emitidas con las Liquidaciones de Cobranza N° 118-2007-52619, N° 118-10-044607, N° 118-10-0473320.

Multas vinculadas a la D.U.A.	Liquidación de cobranza N°	Fecha de pago	Monto
N° 118-2001-20-940	118-2007-52619	03-04-2007	S/ 543,00
	118-10-044607	17-01-2012	S/ 2,283,00
	118-10-0473320	17-01-2012	S/ 355,646,00
		TOTAL	S/ 358,472,00

6.6. Entonces, de lo descrito anteriormente se evidencia con suma claridad que lo pretendido en el presente caso versa sobre la declaración de nulidad de las multas vinculadas a la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-940, emitidas con las Liquidaciones de Cobranza de números 118-2007-52619, 118-10-044607, 118-10-0473320. Así, dichas multas — al igual que las citadas liquidaciones de cobranza— ya han sido analizadas en el Expediente N° 5326-2012, proceso que, como se mencionó, culminó con la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. **6.7.** De esa manera, como lo reconoce la recurrente en los argumentos que justifican la causal que nos ocupa, mediante la presente demanda contencioso administrativa se busca obtener un pronunciamiento sobre la validez de las multas. Además, indica que, en el proceso judicial en que se discutió dichas multas (Expediente N° 5326-2012), no se conoció lo resuelto en el expediente sobre el cuestionamiento del comiso (Expediente N° 1825-2009), puesto que este último fue resuelto en forma posterior. Al respecto, cabe remarcar que el proceso contenido en el Expediente N° 5326-2012 culminó con la sentencia de primera instancia del veintinueve de setiembre de dos mil catorce, que declaró infundada la demanda sobre la multa, habiéndose declarado improcedente por extemporáneo el recurso de apelación; mientras que en el Expediente N° 1825-2009 se declaró, el veintinueve de agosto de dos mil doce, fundada la demanda sobre el comiso, lo cual fue confirmado en la sentencia de vista del tres de diciembre de dos mil trece, e improcedente el recurso de casación (veintitrés de julio de dos mil quince). Por tanto, es importante tener en consideración que era responsabilidad de la propia parte interesada respetar los plazos que franquea la ley para cuestionar una resolución o sentencia que le resulta desfavorable, lo que no ocurrió con el Expediente N° 5326-2012, en que, como ya se indicó, se declaró improcedente por extemporáneo el recurso de apelación. Es por ello que era en

este último proceso donde se debió poner en conocimiento de la existencia de un proceso judicial donde se discutía el comiso, aquello como consecuencia de la vinculación con las multas y las liquidaciones de cobranza cuestionadas en sede judicial.

6.8. Por tanto, se aprecia que la alegación de la recurrente relacionada con la existencia de hechos nuevos para justificar la interposición de la presente demanda, se da como consecuencia de la negligencia cometida en el Expediente N° 5326-2012, cuando se declaró improcedente por extemporáneo su recurso de apelación contra la sentencia sobre las multas, que le era desfavorable, tras lo cual se originó el procedimiento administrativo que se cuestiona en el presente proceso. Entonces, como se desprende de lo actuado y es reconocido por la empresa recurrente, en la demanda que nos ocupa se busca cuestionar la validez de las multas que surgieron de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-20-000940, por lo que es evidente que con la demanda interpuesta se pretende revivir un proceso judicial que tiene la calidad de cosa juzgada.

6.9. Por otro lado, se advierte que la recurrente considera que la causa petendi sería distinta a la tramitada en el expediente vinculado (Expediente N° 5326-2012); sin embargo, se observa que, tanto en aquel proceso judicial como en el presente caso, el objetivo principal radica en el análisis de la validez de las multas, y, como consecuencia de ello, las liquidaciones de cobranza surgidas de dichas multas; por tanto, la invocación de la causa petendi que menciona la recurrente se origina por haberse declarado improcedente por extemporáneo el recurso de apelación en el expediente antes señalado; esto es, obligaría a analizar nuevamente las cuestionadas multas, que bien pudo efectuarse en el proceso señalado con base en lo que ahora se argumenta.

6.10. En cuanto a la alegación relacionada con el recorte de su derecho de acceso a la justicia, como se ha mencionado, en el presente proceso, la parte demandante pudo e interpuso tanto su demanda como su recurso de apelación, y el hecho de que los pronunciamientos de las instancias de mérito le hayan sido desfavorables no implica una vulneración del acceso a la justicia, como lo plantea, debido a que lo resuelto en el presente caso se ha dado como consecuencia del análisis de lo que aparece en autos y de lo resuelto en los procesos judiciales vinculados (Expedientes N° 1825-2009 y N° 5326-2012). Asimismo, como también ya se ha indicado, lo que se argumenta en el presente proceso, bien pudo hacerse valer en el Expediente N° 5326-2012, donde se cuestionaba las multas —vinculadas a las liquidaciones de cobranza—, pero fue responsabilidad de la propia empresa que su recurso de apelación contra la sentencia que declaró infundada su demanda haya sido declarada improcedente por extemporáneo; sobre todo que cuando el Juzgado que vio el Expediente N° 5326-2012 dictó la sentencia, esto es, el veintinueve de setiembre de dos mil catorce, en el Expediente N° 1825-2009 ya se había dictado la sentencia de primera instancia⁷, que le era favorable a la empresa, e incluso ya se había dictado la sentencia de vista⁸ confirmado el pronunciamiento anterior. Por lo tanto, se evidencia que en ningún momento ha existido restricción de su derecho de acceso a la justicia.

6.11. Finalmente, la recurrente en la presente causal nuevamente alude a que en la sentencia de vista se había señalado que se admitió la demanda debido a que no existía cosa juzgada, y que luego confirma la sentencia por la existencia de la cosa juzgada, pero como ya se ha desarrollado en el cuarto considerando de la presente casación, aquello no ha sido expuesto en la sentencia de vista, por lo que lo expresado por la empresa recurrente debe desestimarse.

6.12. Por consiguiente, de lo expuesto, se puede concluir que de ninguna forma se ha vulnerado lo contemplado en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y en el artículo 123 del Código Procesal Civil, pues la conclusión a que arriba la sentencia de vista se ajusta a lo regulado en las normas en cuestión, en tanto lo discutido en el presente proceso pretende afectar lo resuelto en el Expediente N° 5326-2012, que tiene la calidad de cosa juzgada; por lo que, atendiendo a ello, tampoco se ha demostrado vulneración del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ni del último párrafo del artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional. Por esos motivos, la infracción normativa propuesta debe declararse infundada.

Análisis de las infracciones normativas de índole material del recurso de casación de la demandante SÉPTIMO. Infracción normativa por inaplicación del artículo 168 del Código Tributario; infracción normativa por inaplicación del artículo 7 del Decreto Supremo N° 025-98-EF; infracción normativa por inaplicación del numeral 1.2 del artículo 214 y el numeral 2 del artículo 216 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. 7.1. Respecto de las causales propuestas, las normas antes señaladas prescriben lo siguiente: Código Tributario Artículo 168. IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en

ejecución” **Decreto Supremo N° 025-98-EF** Artículo 7. La base imponible de los tributos aplicables a la nacionalización de aeronaves, sus partes, piezas, repuestos y motores, sujetos al Régimen de Importación Temporal a que se refiere la Ley, se determinará de la siguiente manera: a) Derechos Arancelarios El monto del Valor CIF consignado en la Declaración de Importación Temporal, deduciéndose el veinte por ciento (20%) anual por concepto de depreciación. La depreciación se aplicará desde la fecha de numeración de la Declaración de Importación Temporal hasta el mes anterior a la fecha de nacionalización de los bienes. b) Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal El monto del Valor CIF ajustado con la depreciación, de acuerdo a lo señalado en el literal anterior, más los Derechos Arancelarios correspondientes. **Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Decreto Supremo N° 004-2019-JUS** Artículo 214. Revocación 214.1 Cabe la revocación de actos administrativos, con efectos a futuro, en cualquiera de los siguientes casos: [...] 214.1.2 Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada. Artículo 216. Indemnización por revocación [...] 216.2 Los actos incurridos en causal para su revocación o nulidad de oficio, pero cuyos efectos hayan caducado o agotado, serán materia de indemnización en sede judicial, dispuesta cuando quede firme administrativamente su revocación o anulación. **7.2.** Ahora bien, como se observa de los argumentos que justifican las causales que nos ocupan, las mismas se encuentran vinculadas entre sí, pues a través de ellas se busca que este Tribunal Supremo analice, no solo las multas impuestas, sino también el proceso de importación del vehículo por el que fue sancionada; además, espera que se examine la vigencia de la sanción de comiso. **7.3.** Entonces, de la fundamentación desplegada por la parte recurrente, se advierte que se encuentra direccionada a que esta Sala Suprema emita un pronunciamiento respecto del fondo de controversia, analizando —nuevamente— no solo la sanción de comiso, sino la validez de la multa, y, como ya se ha mencionado en repetidas oportunidades, aquellas sanciones han sido materia de procesos judiciales en los Expedientes N° 1825-2009 y N° 5326-2012, respectivamente, por lo que tienen la calidad de cosa juzgada. Asimismo, se tiene que en el presente proceso no ha existido un pronunciamiento de fondo, ello como consecuencia de que lo pretendido se relaciona con analizar la validez de la multa, la cual fue materia de análisis en el Expediente N° 5326-2012, donde la respectiva demanda fue declarada infundada, sin que la demandante haya interpuesto recurso de apelación dentro del plazo. Por lo tanto, indebidamente se pretende se emita una decisión de fondo, lo cual afectaría la naturaleza de la cosa juzgada. Así, al presente caso tampoco le es de aplicación un pronunciamiento de plena jurisdicción, como consecuencia de que lo reclamado ya ha sido discutido en los procesos antes mencionados. Por ende, las infracciones normativas planteadas deben declararse infundadas. **III. DECISION** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación presentado por la demandante **Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima**, del veinte de junio de dos mil veintidós (fojas quinientos ochenta y siete a seiscientos cuarenta y dos). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintitrés, del cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y nueve a quinientos setenta y siete), expedida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALÁ, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ ZAVALA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grilley; pp. 207-208.

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 266-2002-AA/TC, fundamento jurídico 7.

⁶ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grilley; p. 5

⁷ Sentencia del veintinueve de agosto de dos mil doce

⁸ Sentencia de vista del tres de diciembre de dos mil trece

CASACIÓN Nº 4305-2022 LIMA

TEMA: PRESCRIPCIÓN ADUANERA

SUMILLA: El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones exigiendo el pago de éstas, no se dan de forma simultánea sino en dos momentos diferenciados; es decir, se realiza de forma secuencial.

PALABRAS CLAVE: Prescripción aduanera, facultad de cobro, determinación, interpretación sistemática.

Lima, trece de abril de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, interpuso recurso de casación mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (folios 708-737 del EJE); asimismo los codemandados: **i) Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal** interpuso recurso de casación mediante escrito del veinticuatro de enero de dos mil veintidós (folios 660-671), y, **ii) Globenatural Internacional S.A.** interpuso recurso de casación mediante escrito del veinticinco de enero de dos mil veintidós (folios 674-702). Estos recursos de casación han sido presentados contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha siete de diciembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 615-649), que revocó la sentencia apelada del veintuno de diciembre de dos mil veinte (folios 375-389) que declaró fundada en parte la demanda². Antecedentes Demanda El uno de agosto de dos mil diecinueve, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, interpone demanda contencioso administrativa (folios 59-80), con las siguientes pretensiones: **a) Pretensión Principal:** Se declare la nulidad del artículo primero de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3724-A-2019 de fecha 23 de abril de dos mil diecinueve, en cuanto revoca la Resolución de Gerencia Nº 000-393000-2015-00163 respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios numeradas en los años 2009 y 2010. **b) Pretensión Accesorias:** Como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3724-A-2019, se declare la plena validez de la Resolución de Gerencia Nº 000-393000-2015-00163, en todos sus extremos, tanto en cuanto al tema de fondo como en lo referente a la improcedencia de la prescripción de la facultad para cobrar. Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: - Considera que el cómputo del plazo de prescripción para el cobro de los montos indebidamente restituidos y de la multa recién pueden iniciarse después de su determinación. - Refiere que la deuda existe recién en junio de 2015, cuando se notifica la resolución de determinación de los montos a devolver a SUNAT y de multa, así como sus respectivas liquidaciones de cobranza. **Contestaciones de la demanda** El **Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas**, contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos principales: **a) La Aduana no ha tenido en cuenta que, en el presente caso, el plazo de prescripción para determinar el reembolso de lo indebidamente restituido por drawback, se inició el 01 de enero de 2009, 01 de enero de 2010, 01 de enero de 2011 y 01 de enero de 2012, dado que la entrega del documento de restitución (puesta a disposición del beneficiario de la nota de crédito o cheque) aconteció en los años 2008 a 2011. b) De igual forma, el plazo de prescripción para exigir el pago (cobrar) del reembolso indebidamente restituido por drawback se inició el 01 de enero de 2009, 01 de enero de 2010, 01 de enero de 2011 y 01 de enero de 2012, debido a que la comisión de la infracción acaeció en los años 2008 a 2011, cuando se presentaron las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista. d) Del mismo modo, el plazo de prescripción para exigir el pago (cobrar) las sanciones de multa se iniciaron el 01 de enero de 2009, 01 de enero de 2010, 01 de enero de 2011 y 01 de enero de 2012, en aplicación del literal c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF y el literal c) del artículo 155 de la Ley General de**

Aduanas. e) Por lo tanto, en principio de no haber acaecido algún acto que hubiere suspendido o interrumpido dichos plazos de prescripción, tales plazos culminarían los primeros días hábiles de los años 2013, 2014, 2015 y 2016 respectivamente, acorde a lo dispuesto por los artículos 45 y 46 del Código Tributario en concordancia con el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas y el artículo 156 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 1053. Globenatural Internacional S.A., contesta la demanda, bajo el siguiente argumento principal: **a) Los plazos de prescripción han sido correctamente analizados e interpretados en la resolución del tribunal fiscal materia de controversia. Asimismo, el plazo de prescripción, para que la Aduana determine el monto de derechos a restituir por acogimiento indebido al régimen del drawback se computa a partir del día siguiente de la puesta a disposición de beneficiario de la Nota de Crédito o Cheque emitido por la Aduana. b) Los plazos de prescripción han sido correctamente analizados e interpretados en la Resolución materia de la presente demanda; asimismo la posición establecida por el Tribunal Fiscal respecto de los plazos de prescripción para la restitución de lo indebidamente cobrado por drawback, ya ha sido desarrollado en múltiples resoluciones, las mismas que no fueron observadas por la Administración. Así se tiene que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09066-A-2017, precisa el Tribunal Fiscal: “Que, al respecto debe indicarse que el supuesto de hecho que otorga el derecho a la Aduana a exigir la devolución de derechos ad valorem materializada mediante la restitución de derechos arancelarios, es la Nota de Crédito o cheque, asimismo debe indicarse que el Régimen de Restitución de derechos Arancelarios Drawback, el beneficio consiste en obtener devolución de los derechos ad valorem a la importación de los insumos que intervinieron en la elaboración de los productos exportados, lo cual se materializa con la entrega de la Nota de Crédito o Cheque correspondiente a la solicitud de drawback presentada ante la Aduana”. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia contenida en la resolución doce del veintiuno de diciembre de dos mil veinte, el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada en parte** la demanda interpuesta y en consecuencia, **fundada la demanda** y se declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3724-A-2019 en los extremos siguientes: i) Pronunciamiento sobre el plazo de prescripción para requerir la devolución de lo indebidamente restituido por las solicitudes de restitución, presentadas en los años 2009 y 2010, y ii) Pronunciamiento sobre el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción (multa) respecto a las Solicitudes de Restitución Nº 235-2010-008978, 235-2010-009089 presentadas en el año 2010, **infundada la demanda** en los extremos siguientes: i) Respecto a la solicitud de restitución presentada en el año 2008, y ii) Pronunciamiento sobre el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción (multa) respecto de las solicitudes de restitución presentadas en los años 2009 y 2010, salvo las Solicitudes de Restitución Nº 235-2010-008978, 235-2010-009089 presentados en el año 2010; y **infundada** la pretensión accesoria, por considerar que: **a) Conforme a lo establecido por el artículo 21 del Decreto Supremo Nº 122-2004-EF, concordado con el artículo 155 del Decreto Legislativo Nº 1053, la Administración Aduanera tiene cuatro años contados desde el primero de enero del año siguiente en que se cometió la infracción para determinar la sanción y luego exigir el cobro de la obligación tributaria (multa) y en el presente caso, la infracción se cometió cuando la Administración Aduanera entrega el documento de restitución, es decir, cuando se puso a disposición del beneficiario las Notas de Crédito o cheque. b) La SUNAT impugna lo decidido por el Tribunal Fiscal porque entiende que es erróneo el criterio del Tribunal Administrativo señalando entre otras cosas que el cómputo del plazo de prescripción para el cobro de los montos indebidamente restituidos y de la multa recién puede iniciarse después de su determinación, por lo que el cómputo del plazo de prescripción para el cobro del monto indebidamente restituido y de la multa se inició después de junio de 2015, con lo cual, a la fecha de notificación de la resolución del tribunal fiscal que se impugna, la facultad de cobro se pudo ejercer válidamente pues el plazo de cuatro años aún no había transcurrido, además, que el Tribunal Fiscal omite considerar que al 01 de enero de 2010 y el 01 de enero de 2011, no existía la deuda por concepto de tributos por devolver y multa, las cuales se determinaron recién al concluir el procedimiento de fiscalización en el año 2015. c) Las normas aduaneras señalan un plazo que tiene la Administración Aduanera para poder ejercer su facultad de determinación de la obligación tributaria de aplicar sanciones y del cobro de la referida obligación. En el presente caso, el artículo 21 del Decreto Supremo Nº 129-2004-EF-TUO de la Ley General de Aduanas, concordante con el Decreto Legislativo Nº 1053, señala que la acción de la SUNAT para aplicar y cobrar sanciones prescribe a los cuatro años computados a partir del****

uno de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción. En ese sentido, teniendo en cuenta que la fecha en que se incurrió en infracción fue cuando se entregaron los documentos de restitución, esto es, en los años 2009 y 2010, por lo que, para las solicitudes de restitución de derechos arancelarios presentados en los años 2009 y 2010 (con excepción de las Solicitudes de Restitución N° 235-2010-008978, 235-2010-009089) el inicio del cómputo de la acción de la SUNAT para cobrar la sanción (multa) se inició el 01 de enero de 2010 y 01 de enero de 2011 y culminó el 01 de enero de 2014 y el 01 de enero de 2015, por lo que la Administración Aduanera debió ser diligente para establecer la sanción (multa) dentro del plazo que le otorga la ley, y en vista que emite la Resolución de División N° 000-Y4100/2015-000214 a través de la cual establece los montos de la multa notificada el 2 de junio de 2015, entonces es evidente que para esa fecha ya había operado la prescripción. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno del siete de diciembre de dos mil veintidós, emitida por la Séptima Sala especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se **revoca** la sentencia que declara fundada en parte la demanda, en el extremo que declara infundada sobre el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción sobre las solicitudes de restitución presentadas en los años 2009 y 2010; reformándola se declara fundada la demanda en dicho extremo, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3724-A-2019. Y **confirma** la sentencia, en el extremo que declara **fundada** la demanda y como consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03724-A-2019, sobre el plazo de prescripción para requerir la devolución de lo indebidamente restituido por las solicitudes de restitución presentadas en los años 2009 y 2010, asimismo, sobre el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción (multa) respecto a las Solicitudes de Restitución N° 235-2020-008978, 235-2020-009089 presentadas en el año 2010. Por considerar que: **a)** El plazo de la prescripción para determinar la obligación tributaria y para exigir su cobro no se computan de forma simultánea, razón por la cual la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria no ha operado de pleno derecho. En este caso, el recurso prescriptorio para ejercer la facultad de exigir el pago de la obligación tributaria se inició desde el día siguiente de la notificación de la Resolución de División N° 000-3Y4100/2015-000214 a través de la cual se le impuso la sanción de multa, emitiéndose las liquidaciones de cobranza respectivas en las que SUNAT determinó la deuda tributaria a cobrarse. Por tal razón, a la fecha de la presentación de la solicitud de prescripción, 03 de junio de 2015, aún no había transcurrido el plazo de 4 años para exigir el pago de la deuda tributaria, por lo que corresponde revocar la sentencia venida en grado en este extremo. **b)** En relación a las solicitudes de restitución presentadas en el año 2009, se verifica que el documento de restitución se entregó ese mismo año, por lo que efectuado el cómputo del plazo sobre la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para requerir la devolución de lo indebidamente restituido por el drawback que inició el 01 de enero de 2010 culminaba el 01 de enero de 2014, de no presentarse algún acto que interrumpa o suspenda el plazo prescriptorio. **c)** En relación a las solicitudes de restitución presentadas en el año 2010, se verifica que su entrega fue en el mismo año, así como la entrega de las Notas de Crédito., así como la entrega de las Notas de Crédito, por lo que efectuando el cómputo de plazo sobre la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para requerir la devolución de lo indebidamente restituido por el drawback que inició el 01 de enero de 2011, culminaba el 01 de enero de 2015, de no presentarse algún acto que interrumpa o suspenda el plazo prescriptorio. Cabe precisar que las Solicitudes de Restitución N° 235-2020-008978 y N° 235-2020-009089 presentadas también en el año 2010, la entrega de las Notas de Crédito fueron el 04 y 13 de enero 2011, por lo que efectuando el cómputo del plazo sobre la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para requerir la devolución de lo indebidamente restituido por el drawback que inició el 01 de enero de 2012, culminaba el 01 de enero de 2016, de no presentarse algún acto que interrumpa o suspenda el plazo prescriptorio. **d)** No obstante, con Carta de Presentación N° 1313-2013-SUNAT/3X4100 y Primer Requerimiento N° 1496-2013-SUNAT/3X4100, notificadas el 14 de marzo de 2013 se comunica a Globenatural Internacional S.A. el inicio del procedimiento de fiscalización, por lo que en atención al inciso d) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario se interrumpió el plazo de prescripción para requerir la devolución de lo indebidamente restituido y en atención al último párrafo de este artículo, este se reinicia al día siguiente de ocurrido el acto interruptivo. En consecuencia, el nuevo cómputo de plazo de prescripción se inició el 15 de marzo de 2013, culminando el 15

de marzo de 2017. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si había operado la prescripción para exigir el pago (cobrar) el reembolso de lo indebidamente restituido por Drawback y las sanciones de multa. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación de fecha nueve de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedentes los recursos de casación presentados por la demandante, Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, y los codemandados, Globenatural Internacional S.A. y el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal: Recurso de casación presentado por el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. **Aplicación indebida del inciso d numeral 1 del artículo 45, así como de los incisos a y b, numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario.** El argumento principal del recurrente es el siguiente: **a)** Sobre el cómputo de la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para requerir la devolución de lo indebidamente restituido (Solicitudes de Restitución de Drawback del año dos mil nueve y dos mil diez) cuya entrega del documento de restitución se realizó en el mismo año dos mil nueve y culminó el uno de enero de dos mil catorce, siempre que no se presente alguna de las causales de interrupción o suspensión del plazo de prescripción precitados, hecho que así acaeció, pues no existió ningún acto de la Administración Aduanera que interrumpiera dicho plazo. Infracción normativa por interpretación errónea del literal c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053. El argumento central del recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior ha realizado la aplicación de una norma posterior en el tiempo para modificar el inicio del plazo de prescripción ya iniciado, el cual representa una aplicación retroactiva vetada por nuestro ordenamiento, esto es, la normativa originaria donde no distinguió el inicio, transcurso y conclusión del plazo prescriptorio de las acciones de determinar, aplicar y cobrar los tributos y multas, por lo que, los tres plazos se iniciaban y culminaban al mismo tiempo. Causales denunciadas por Globenatural Internacional S.A **Recurso de Casación presentado por Globenatural Internacional S.A. Afectación al principio de legalidad- Aplicación indebida del artículo 45 del Código Tributario.** El fundamento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista carece de fundamento legal, pues la norma que invoca como sustento no regula la interrupción del plazo de prescripción de la acción para cobrar y/o requerir, sino solo el plazo de prescripción de la acción. **Afectación al principio de congruencia (interna) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** Se ha afectado el principio de congruencia, mencionando que la sentencia de vista solo se limita a evaluar la prescripción de la acción de cobro respecto de la restitución de derecho arancelarios, lo cual no estaría claro con la motivación y la parte resolutive, donde se habría desarrollado sobre la afirmación a la vez, de las restituciones indebidadas y el cobro de las restituciones de multas, ambas deberían culminar en la misma deducción. **b)** Se ha afectado el principio de congruencia (interna) como “armonía entre la motivación y la parte resolutive”; indica además que, si la sentencia en cuestión acepta que la prescripción de la acción de cobrar las restituciones indebidadas y las multas, inician en el mismo momento y se rigen por las mismas causales de suspensión e interrupción, entonces no puede afirmarse a la vez que la acción de cobro por las restituciones indebidadas no ha prescrito y que la acción de cobro por las restituciones multas sí ha prescrito, al ser lógico que ambas deberían culminar en la misma oportunidad. **Afectación al principio de congruencia (externa) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** La sentencia de vista (al igual que el órgano jurisdiccional) se habrían pronunciado solo sobre la acción de determinación, pues aplican una causal de interrupción de la acción de determinación, es decir, que no se habría pronunciado sobre los puntos controvertidos planteados por las partes no existiendo coherencia entre lo peticionado por las partes y lo resuelto. **Afectación al derecho a la debida motivación – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Señala la recurrente como fundamento principal: **a)** La sentencia de vista incurrir en una motivación aparente pues no habría señalado argumento alguno que justifique por qué sería aplicable una causal de interrupción de la prescripción de la acción de determinación (numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario), a un caso como el analizado, donde lo que se discute es la prescripción de la acción de cobro (y/o requerir la restitución de los derechos arancelarios). **Afectación al principio de**

predictibilidad - Notas de Crédito 2011. Señala la recurrente como argumento central lo siguiente: **a)** Respecto a las Notas de Crédito 2011 (Solicitudes de Restitución N° 235-2010-008978 y N° 235-2010-009089), se debe tomar en cuenta que el elemento relevante para el inicio de la prescripción no es la "entrega del cheque" como erróneamente señala la sentencia de vista, sino la "puesta a disposición", independientemente de cuándo haya sido entregado el cheque. **Afectación al principio de debida motivación (motivación ausente y ausencia de justificación externa) - Nota de Crédito 2011.** Señala la recurrente como argumento central lo siguiente: **a)** La sentencia de vista ha omitido pronunciarse (motivación ausente), -al igual que el órgano jurisdiccional de primera instancia-, sobre porqué la interpretación de la "entrega de los documentos de restitución" (contenido en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas), debería ser "entrega física" y no como "puesta a disposición", pues ello se trata de un aspecto vital para su conclusión, es decir, que no ha prescrito la acción de cobro respecto de las notas de crédito dos mil once. **Infracción al artículo 154 del Código Tributario, lura Novit Curia y al debido proceso en su vertiente a una sentencia fundada en derecho - Causal de Improcedencia.** Refiere la recurrente como argumento central: **a)** La Sala Superior no se ha pronunciado sobre la procedencia o no de la demanda, pese a que es un aspecto que afecta la relación jurídica procesal, infringiéndose así el artículo 154 del Código Tributario, el principio de lura Novit Curia y el debido proceso. **Recurso de Casación presentado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT Afectación del derecho al debido proceso - motivación de las resoluciones judiciales** El argumento fundamental del recurso de casación es el siguiente: **a)** La sentencia de vista hace referencia a la aplicación de una "norma posterior" sin precisar a qué norma se refiere, según lo expresado en el décimo considerando de la sentencia en cuestión, que menciona de forma genérica dicha aplicación, lo cual afecta indudablemente el principio de motivación de las resoluciones judiciales. **Interpretación errónea de los literales c y d del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053** El fundamento central de la recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior ha efectuado una interpretación aparentemente aislada y literal al considerar que el plazo de prescripción para aplicar sanciones y cobrar multas, se computa e inicia de forma simultánea desde el uno de enero del año siguiente al de la comisión o detección de la infracción. **Inaplicación del artículo 141 y de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas; así como el numeral 2 del artículo 3, el artículo 75 y el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.** El argumento central de la recurrente es el siguiente: **a)** La Sala Superior relaciona las normas aplicables y criterios jurisprudenciales aplicables al presente caso reseñando única y exclusivamente los artículos 21, 22, 44, 55 y 156 de la anterior Ley General de Aduanas correlacionándolos con los artículos 155 y 156 de la actual ley, asimismo, precisa que el inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una deuda tributaria establecida por la Administración Tributaria, producto de una fiscalización, no se encuentra contenida ni en la Ley General de Aduanas ni en su Reglamento. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional."³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la

ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal SEGUNDO. Infracción normativa por aplicación indebida del inciso d) del numeral 1 del artículo 45, así como de los incisos a y b, numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario e infracción normativa por interpretación errónea del literal c del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053 2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Tribunal Fiscal, asimismo al realizar la lectura de los fundamentos de las infracciones de naturaleza sustantiva señaladas, corresponde realizar un minucioso análisis en conjunto, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Código Tributario Artículo 45.- INTERRUPTIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN 1.** El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: [...] d. Por el pago parcial de la deuda. **Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN 1.** El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende: a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. **Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053 Artículo 155.-Plazos de prescripción** La acción de la SUNAT para: [...] c. Aplicar sanciones y cobrar multas prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción. **TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1.** El recurrente refiere que existe una aplicación indebida del inciso d) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, así como de los incisos a y b) del numeral 1 del artículo 46 del mismo cuerpo normativo frente a la cuestión controvertida como es determinar el cómputo de plazo de la prescripción de la acción de la Aduana para requerir la devolución de lo indebidamente restituido respecto de las solicitudes de restitución de Drawback del año 2009 y respecto de las solicitudes de restitución de Drawback del año 2010, por lo que el cobro de las solicitudes de restitución presentadas en el año 2009, inició el 1 de enero de 2010, cuya entrega del documento de restitución se realizó en el mismo año 2009, culminó el 1 de enero de 2014 y no existió ningún acto de la Administración Aduanera que interrumpiera dicho plazo. De igual forma con las solicitudes del año 2010, en tanto la entrega de las Notas de Crédito fueron también efectuadas en el año 2010 y tendrían como inicio el 01 de enero de 2011 y como fin del cómputo el 01 de enero de 2015. Y en fecha 2 de junio de 2015, se emite la Resolución de División N° 000-3Y4100/2015-000214, notificada el 2 de junio de 2015, la cual nace como producto del Procedimiento de Fiscalización realizado mediante la Carta de Presentación N° 1313-2013-SUNAT/3X4100 y Primer Requerimiento N° 1496-2013-SUNAT/3X4100 notificadas el 14 de marzo de 2013. **3.2.** Anudado a lo anterior, refiere el recurrente que la Sala Superior incurre en interpretación errónea del literal c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, siendo errónea la interpretación vinculada a considerar que la obligación tributaria y su exigencia son dos momentos distintos, pues no nacen el mismo momento, por lo que se podrá cobrar cuando recién se haya determinado la deuda; es decir, una acción secuencial. Por lo que, la interpretación correcta del mencionado texto normativo, es que el plazo para aplicar la sanción y cobrarla comienzan en momentos simultáneos y no diferentes, puesto que el plazo para aplicar y cobrar sanciones, se inician en la misma fecha o de forma simultánea. **3.3.** Ahora bien, de acuerdo a los argumentos expuestos por el recurrente, debemos señalar de forma preliminar que la prescripción en materia tributaria, incluidas la que respectan a las normas reguladas por la Ley General de Aduanas, el Código Tributario señala en el último párrafo del artículo 27 del Código Tributario, que la prescripción extingue la acción o la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria como para su cobro. En esa línea, el Tribunal Constitucional ha señalado en el Expediente N° 0004-2019-PI, fundamentos jurídicos 37 al 39, lo siguiente: 37. Este Tribunal sostuvo que la prescripción extintiva se encuentra relacionada

de modo inescindible con el principio de seguridad jurídica. Al respecto sostuvo que: “[...] la figura jurídica de la prescripción no supone la denegatoria del derecho en cuestión, sino, en todo caso, la restricción del remedio procesal para exigirlo, lo cual no debe olvidarse, constituye también la defensa de otro bien constitucional en la medida que se protege por esta vía la seguridad jurídica” (Sentencia 4272-2006-AA/TC, fundamento jurídico 5).⁴ 38. En el ámbito tributario, el transcurso del plazo legal específicamente establecido en el Código Tributario extingue la acción por parte de la administración tributaria para exigir legítimamente un derecho al deudor del tributo o la multa. 39. Dicho, en otros términos, la prescripción limita temporalmente el alcance de la potestad tributaria de la administración frente a los contribuyentes de modo que el transcurso del plazo legal impide que se requiera coercitivamente el cumplimiento de las obligaciones presuntamente omitidas. 3.4. Cabe precisar que si bien la Ley General de Aduanas como el Código Tributario regulan determinadas relaciones jurídicas en el marco de la aplicación de normas tributarias y aduaneras, precisa esta Sala Suprema que en su integridad no se contraponen entre sí; por el contrario, existen aspectos regulados por la Ley General de Aduanas que perfectamente pueden ser complementados con las disposiciones del Código Tributario, tal como sucede en el caso del inicio del cómputo del plazo de prescripción para determinar y cobrar tributos, y para aplicar sanciones y cobrar multas. 3.5. Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, la acción de SUNAT para aplicar sanciones y cobrar multas prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción. Asimismo, el inciso a) de la referida disposición normativa, precisa que la acción de SUNAT para determinar y cobrar los tributos en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140 del Decreto Legislativo N° 1053, prescribe a los 4 años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria aduanera; por lo que se aprecia que ambas situaciones son distintas y secuenciales. 3.6. Bajo ese contexto, la sentencia de vista refiere en el considerando décimo quinto, lo siguiente: DÉCIMO QUINTO Dicho ello , conforme a nuestra regulación cabe precisar que el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad son dos hechos y etapas diferentes, y como tal, ocurren en momentos distintos, ya que el nacimiento de la obligación tributaria nace cuando acontece el hecho previsto en la ley (hipótesis de la incidencia tributaria) como generados de dicha obligación, luego esta obligación será exigible sólo desde algunos de los momentos que señala el artículo 3 del Código Tributario precitado. [...] Por su parte, de los artículos 3 y 75 del Código Tributario, se aprecia que la legislación tributaria ha previsto dos formas de determinación de la obligación tributaria; la primera, por medio de la fiscalización efectuada por la SUNAT y la segunda, a través de la declaración jurada realizada por el propio contribuyente. De lo expuesto, podemos determinar con suma claridad que la facultad de la SUNAT para exigir el cobro de los tributos solo es posible ser ejercida desde que la obligación tributaria ha sido determinada mediante la fiscalización tributaria – con la emisión de la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso- o por la autodeterminación del contribuyente [...]. Por tanto, no es posible que la Administración Aduanera exija el cobro de tributos, cuando aún no está determinada su existencia [...]. 3.7. Bajo ese razonamiento, sobre el inicio del cómputo de los plazos prescriptivos, de acuerdo al diseño normativo de la norma aduanera y de la norma tributaria, se tiene que existen momentos claramente diferenciados: el primero es el nacimiento de la obligación tributaria aduanera; el segundo es la determinación de dicha obligación; el tercero es la exigibilidad de la referida obligación; y el cuarto es la extinción de la obligación tributaria aduanera, que se puede materializar mediante la prescripción. De esta forma, es claro que las facultades de determinar tributos y aplicar sanciones, y las de cobrarlas, no inician de forma simultánea, sino secuencial, una después de la otra; por lo que, siguiendo esa misma lógica jurídica, el inicio de los plazos prescriptivos de cada facultad debe entenderse de forma secuencial. En otros términos, no resulta viable que la Administración Aduanera pueda exigir el cobro de tributos y sus sanciones cuando no ha sido determinada. 3.8. Sin perjuicio a lo anterior, cabe precisar que en esta Sala Suprema existe un criterio establecido en la Casación N° 7275-2021 emitida el diecinueve de enero de dos mil veintitrés, estableciendo parámetros respecto a la interpretación que se debe dar para las controversias vinculadas a los plazos de prescripción en materia aduanera, en la referida sentencia, señala que: [...] 6.1.2. De acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 43, 44, 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar

sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de ambas facultades se realiza de forma secuencial. 6.1.3. El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113. 3.9. Del análisis de la sentencia de vista cuestionada, es posible determinar que ésta se ha pronunciado aplicando las normas correspondientes al caso concreto, e interpretando la norma aplicable al caso de manera correcta y en línea con lo resuelto por el Tribunal Constitucional y las reglas aplicables de acuerdo con el precedente vinculante citado. 3.10. Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya incurrido en **Infracción normativa por aplicación indebida del inciso d) del numeral 1 del artículo 45, así como los incisos a y b, numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario e infracción normativa por interpretación errónea del literal c del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053**, corresponde declarar infundadas dichas causales. **Recurso de casación presentado por la codemandada Globenatural Internacional S.A. CUARTO. Afectación al principio de legalidad - aplicación indebida del artículo 45 del Código Tributario 4.1.** La disposición normativa cuya infracción es alegada por la recurrente refiere lo siguiente: **CÓDIGO TRIBUTARIO Artículo 45.-INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN** 1. El plazo de la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: a) Por la presentación de una solicitud de devolución. b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. [...] d) Por el pago parcial de la deuda e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: [...] **QUINTO. Análisis del caso concreto 5.1.** La recurrente advierte que en el caso de autos no corresponde aplicar el artículo 45 del Código Tributario; en tanto, el artículo 155 de la Ley General de Aduanas vigente en el caso materia de autos, establecía que los plazos de prescripción a los que se encontraba sujeta la SUNAT en materia aduanera. Siendo el referido artículo aplicable por Principio de Especialidad. En esa línea refiere que conforme al literal c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, se entiende que para cobrar (y/o requerir) la devolución del monto indebidamente restituído así como las multas, se cuenta con un plazo de 04 años, contados desde que se “entrega el documento de restitución” o se “comete la infracción”, entendiéndose a la entrega del documento. Así refiere que los numerales 1 y 2 del artículo 45 del Código Tributario vigentes establecían causales de interrupción aplicables para determinar la obligación tributaria y para exigir el pago. No obstante, advierte que la “acción de cobrar” erróneamente es considerado por la Sala Superior, que se interrumpe en virtud de la notificación de la Carta de Fiscalización. En consecuencia, aplicar el numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, como causal de interrupción de la acción para cobrar, resulta una aplicación indebida de dicha norma, que solo regula la interrupción de la acción para determinar. 5.2. Ahora bien, sobre los argumentos expuestos por la recurrente, nos remitimos a lo desarrollado de forma preliminar en los acápites 3.2 a 3.5, los mismos que desarrollan la aplicación de lo dispuesto en el Código Tributario frente a lo contenido en la Ley General de Aduanas, y en el caso concreto, vinculado al cómputo de los plazos de prescripción establecidos en la Ley General de Aduanas, La norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala lo siguiente: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. Los alcances de la norma son claros, en tanto la permisibilidad de la aplicación supletoria de normas distintas a las de carácter tributario se condiciona a la prohibición de que no sean opuestas a estas, o que no las desnaturalicen, máxime si el artículo VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece: “1. Las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes; en tales casos, acudirán a los principios del procedimiento administrativo previstos en esta Ley; en su defecto, a otras fuentes supletorias del derecho administrativo, y sólo subsidiariamente a éstas, a las normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad”. 5.3. Asimismo, de acuerdo al análisis respecto a las facultades de

determinar tributos y aplicar sanciones, y las de cobrarlas, no inician de forma simultánea, sino secuencial, una después de la otra; por lo que, siguiendo esa misma lógica jurídica, el inicio de los plazos prescriptorios de cada facultad debe entenderse de forma secuencial. **5.4.** Sobre la base de los argumentos expuestos, se colige que resulta aplicable el inciso del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues en el caso de autos, la facultad de la administración para exigir el cobro de la obligación tributaria aduanera no se encontraba prescrita, en tanto, y como refiere la Sala Superior en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista: [...] No obstante, con Carta de Presentación N° 1313-2013-SUNAT/3X4100 y Primer Requerimiento N° 1496-2013-SUNAT/3X4100, notificada el 14 de marzo de 2013, se comunica a Globenatural Internacional S.A., el inicio del procedimiento de fiscalización, por lo que en atención al inciso d) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario se interrumpió el plazo de prescripción para requerir la devolución de lo indebidamente restituido y en atención al último párrafo del mismo artículo, este se reinicia al día siguiente de ocurrido el acto interruptor. En consecuencia, el nuevo cómputo del plazo de prescripción se inició el 15 de marzo de 2013, culminando el 15 de marzo de 2017, por lo que, cuando se expide la Resolución de División N° 000-3Y4100/2015-000213, notificada el 2 de junio de 2015, que ordena a la codemandada el reembolso de dinero a la Administración Aduanera, no había prescrito la acción de aquella para requerir la devolución de lo indebidamente restituido. **5.5.** Por las consideraciones antes expuestas y al no advertir que la Sala Superior incurra en **afectación al principio de legalidad - aplicación indebida del artículo 45 del Código Tributario, corresponde declarar infundada esta causal de infracción normativa. SEXTO. Infracción normativa por afectación al principio de congruencia (interna) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; infracción normativa por afectación al principio de congruencia (externa) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú e infracción normativa por afectación al derecho a la debida motivación – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 6.1.** En el caso, la recurrente denuncia infracciones normativas de carácter procesal vinculadas al cómputo de plazo de prescripción, y al encontrarse relacionadas entre sí, procederemos a realizar un análisis de cada uno de los fundamentos que la contienen para luego emitir un pronunciamiento en conjunto. Para tal fin, señalaremos las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia: **Constitución Política del Perú Artículo 139.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. **6.2.** En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú⁵, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluyendo el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **6.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **6.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁶, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. **6.5.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁷. **6.6.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin

cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **6.7** Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **6.8.** En ese sentido, debemos señalar que uno de los principales contenidos del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la debida motivación, consagrado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Sobre este deber de motivación refiere la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") Vs. Venezuela. Excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de cinco de agosto de dos mil ocho. Serie C N° 182-147. 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 N° 193, párrafo.152 **6.9.** En esta perspectiva, el Tribunal Constitucional en el fundamento 6 del Expediente N° 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Expediente N° 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. SÉTIMO. Análisis del caso concreto **7.1.** En atención al marco legal descrito precedentemente, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. Así, tenemos lo siguiente: **7.2.** En el caso el recurrente alega la infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú vinculado a lo contenido en el Principio de Congruencia como una manifestación de la observación al derecho al debido proceso en tanto, precisa que en la sentencia de vista no se denota armonía entre la motivación y la parte resolutive pues acepta que la prescripción de la acción de cobrar las restituciones indebidas y las multas, tienen como inicio el mismo momento con la puesta a disposición de las Notas de Crédito. Así también refiere que, la sentencia de vista solo se pronuncia sobre la acción de determinación, por ello aplican una causal de interrupción de la acción de determinación, no existiendo coherencia entre lo peticionado por las partes y lo resuelto. Posteriormente, arguye que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente, pues no ha señalado argumento que justifique las razones por las que sería aplicable una causal de interrupción de la prescripción de la acción de determinación. **7.3.** Ahora bien, sobre la motivación aparente, la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, señala lo siguiente: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. **7.4.** Sobre los argumentos expuestos por la recurrente, esta Sala Suprema procederá a revisar si la sentencia de vista afectó el principio de congruencia sea interna o externa así como la debida motivación. En esa línea, denotamos que la Sala Superior, sustentó su decisión en base a un marco jurídico aplicable al caso de autos, como es la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, respecto al cómputo de los plazos de prescripción, así procedió a realizar la revisión de los actuados administrativos y precisando los ejercicios en los

que se entregó las solicitudes de restitución en los años 2009 y 2010. Asimismo, refiere que con Carta de Presentación N° 1313-2013-SUNAT/3X4100 y Primer Requerimiento N° 1496-2013-SUNAT/3X4100, notificadas el 14 de marzo de 2013, se comunica a la codemandada Globenatural Internacional S.A. el inicio del procedimiento de fiscalización, por lo que en atención al inciso d) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario se interrumpió el plazo de prescripción para requerir la devolución de lo indebidamente restituido. Precisa la Sala Superior que, como resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración Aduanera emitió la Resolución de División N° 000-3Y4100/2015-000211, la misma que fue notificada el 2 de junio de 2015. 7.5. Partiendo de la revisión de los actuados administrativos, la Sala Superior procede a señalar en el Considerando Décimo Quinto que: “[...] conforme a nuestra regulación cabe precisar que el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad son dos hechos y etapas diferentes, y como tal, ocurren en momentos distintos ya que el nacimiento de la obligación tributaria nace cuando acontece el hecho previsto en la ley (hipótesis de la incidencia tributaria) como generador de dicha obligación [...]” (el cual también fue reseñado en párrafos precedentes). Así añade a su fundamentación, que: “[...] de los artículos 3 y 75 del Código Tributario se aprecia que la legislación tributaria ha previsto dos formas de determinación tributaria: la primera, por medio de la fiscalización efectuada por la SUNAT y la segunda, a través de la declaración jurada realizada por el propio contribuyente. De lo expuesto podemos determinar con suma claridad que la facultad de la SUNAT para exigir el cobro de los tributos solo es posible ser ejercida desde que la obligación tributaria ha sido determinada mediante la fiscalización tributaria- con la emisión de la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso [...]”. Sobre ello, es relevante señalar que la Sentencia de Casación N° 3648-2018-Lima (citada también por la Sala Superior), del once de julio de dos mil diecinueve, se realizaron precisiones respecto a la diferenciación entre la “determinación de la obligación tributaria” y la “exigibilidad del pago de la obligación”, y advierte lo siguiente: **Determinación de la obligación tributaria**, cuando aún se desconoce el monto que debe pagar el contribuyente; esto se encuentra relacionado con la **inacción por parte de la administración tributaria para iniciar la fiscalización** que culminará con la dación de un valor tributario. **Exigibilidad del pago de la obligación**, se entiende que en este caso, ya existe un monto, por el cual, el contribuyente **se encuentra obligado a cancelar y el mismo ya ha sido puesto en su conocimiento (como puede ser, una resolución de determinación y/o de multa)**; pero, la administración tributaria no procura efectuar dicho cobro [...]. [Énfasis agregado]. 7.6. En efecto, conforme refiere la Sala Superior, al finalizar la fiscalización, la Administración también se puso fin a la facultad de determinación y notificó la Resolución de División N° 000-3Y4100/2015-000214 el 02 de junio de 2015, determinando la deuda tributaria e imponiendo la sanción de multa con las liquidaciones de cobranza respectivas, por lo que el plazo prescriptorio comienza a computarse a partir del día siguiente; es decir, el 03 de junio de 2014 fecha de inicio del plazo prescriptorio. 7.7. En esa misma línea, resulta necesario precisar que esta Sala Suprema entiende que la **idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente**, en cuya ratio decidendi puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. Así, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02050-2005-HC/TC (Caso Walter Lee), ha indicado que: Uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el de obtener una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente planteadas por las partes en cualquier clase de procesos. La Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión. (Fundamentos Jurídicos 9 y 11). 7.8. En el caso concreto, aprecia esta Sala Suprema que la sentencia de vista, ha dado respuesta a los argumentos esbozados en la demanda, iniciando desde la revisión de los actuados administrativos, considerando que la cuestión controvertida radica en determinar si había operado la prescripción para exigir el pago (cobrar) el reembolso, de lo indebidamente restituido por drawback y las sanciones de multa. En esa línea, emite pronunciamiento respecto al inicio del cómputo de plazo de prescripción para determinar y cobrar tributos, en base a lo contenido en la Ley General de Aduanas, así como la jurisprudencia aplicable al caso y que se encuentra vinculada a la prescripción. Por lo que también se denota, congruencia entre los fundamentos que sustentan la decisión adoptada por la Sala Superior. 7.9. Por estas consideraciones, al no advertir que la Sala Superior ha

incurrido en la **infracción normativa por afectación al principio de congruencia (interna) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; infracción normativa por afectación al principio de congruencia (externa) – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú e infracción normativa por afectación al derecho a la debida motivación – Infracción del artículo 139 de la Constitución Política del Perú**, corresponde declarar **infundadas** estas causales de infracción normativa. **OCTAVO. Infracción normativa por afectación al principio de predictibilidad – Notas de crédito 2011 e infracción normativa por afectación al principio de la debida motivación (motivación ausente y ausencia de justificación externa) – Notas de Crédito 2011 8.1.** Sobre las infracciones normativas declaradas precedentes, se procederá a realizar un análisis en conjunto en tanto ambas se encuentran vinculadas y se dan en torno a las “Notas de Crédito 2011”, por lo que se emitirá un pronunciamiento en forma conjunta. **8.2.** Respecto al derecho a la debida motivación, esta Sala Suprema se ha pronunciado ampliamente en los acápites 6.2. a 6.9. No obstante, precisamos que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales está regulado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, conforme al siguiente texto: “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”. El acotado derecho se encuentra estrechamente vinculado al derecho al debido proceso, el cual se encuentra regulado en el inciso 3 de la norma constitucional, que a la letra dice: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”. Este último derecho reconoce la exigencia de la motivación suficiente como una garantía por la cual toda persona tiene derecho a obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. De modo que el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no nace de una arbitrariedad de los magistrados, caso en el cual sería posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. **8.3.** Asimismo, sobre el Principio de Predictibilidad, señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03950-2012-PA/TC, lo siguiente: 7. El principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales en cuanto que manifestación del principio de seguridad jurídica implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación. Así, la finalidad de esta exigencia funcional no es otra que la contribución en la fundamentación del orden constitucional y el aseguramiento de la realización de los derechos fundamentales [...]. **NOVENO. Análisis en el caso concreto 9.1.** La recurrente refiere que respecto de las Notas de Crédito 2011, se debe considerar que el elemento relevante para el inicio de la prescripción no es la “entrega del cheque” como erróneamente precisa la sentencia, sino la “puesta a disposición” independientemente de cuando haya sido entregado el cheque. Asimismo, refiere que se estaría dando una afectación al Principio de Predictibilidad por contravenir lo contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0163-A-2004. **9.2.** Así también advierte la recurrente, que carece de toda fehaciencia la conclusión de las sentencias con relación a la fecha en que ocurrió la entrega en los cheques, por el error en las fechas de entrega en lo alegado por SUNAT al decir 14 y 20 de enero de 2011 y la Sala Superior alega, 04 y 13 de enero de 2011. **9.3.** Sobre la denominada “entrega del cheque”, la sentencia de vista refiere de la revisión de los actuados administrativos que Globenatural Internacional S.A. presentó ante la Administración Aduanera las Solicitudes de Restitución en el año 2009 y posteriormente en el 2010, mediante la Carta de Presentación N° 1313-2013-SUNAT/3X4100 notificados el 14 de marzo de 2013, la Administración Aduanera comunicó a la codemandada el inicio del procedimiento de fiscalización a fin de verificar el correcto acogimiento al Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback por las referidas solicitudes, siendo dichos aspectos relevantes para analizar el fondo de la controversia. Por lo que, lo alegado por la recurrente no tiene mayor incidencia en el análisis realizado por la Sala

Superior. **9.4.** En esa línea, advierte esta Sala Suprema que el colegiado superior ha expuesto las razones fácticas y jurídicas por las cuales adoptó su decisión y realizó el cómputo correcto del plazo de prescripción de los años 2009 y 2010. Por tales razones, al no quedar acreditado que la Sala Superior ha incurrido en infracción normativa por afectación al principio de predictibilidad e infracción normativa por afectación al principio de la debida motivación (motivación ausente y ausencia de justificación externa) – Notas de Crédito 2011, corresponde declarar infundada esta causal de infracción normativa.

DÉCIMO.- Infracción normativa al artículo 154 del Código Tributario, el Principio de lura Novit Curia y al debido proceso en su vertiente a una sentencia fundada en derecho – causal de improcedencia 10.1. Para poder resolver esta infracción normativa, pasaremos a señalar el contenido de la disposición normativa que se alega a fin de emitir pronunciamiento: **Código Tributario Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA** Las Resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal. [...] En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria, no podrá interponer demanda contencioso-administrativa. **DÉCIMO PRIMERO.- Análisis del caso concreto 11.1** Señala el recurrente que, la Sala Superior infringe lo contenido en el artículo 154 del Código Tributario, el Principio de lura Novit Curia y al debido proceso vinculado a la falta de pronunciamiento de la causal de improcedencia vinculada a la interposición de la demanda contencioso – administrativa interpuesta por la Administración Tributaria. **11.2.** Sobre los argumentos planteados por la recurrente, no se advierte que éstos hayan sido objeto de controversia en el caso de autos, más aún cuando consta en el Auto Admisorio contenido en la Resolución número uno (folios 25-26 del cuaderno de casación) que se admitió a trámite la demanda presentada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, al cumplir con los filtros señalados, como las condiciones de la acción y los presupuestos procesales. **11.3.** Asimismo, cabe precisar que, en la contestación de la demanda contenciosa administrativa, no se advierte que la recurrente haya invocado lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario; en tanto, estuvo en controversia si correspondía declarar la Nulidad Parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3724-A-2019 vinculada a la prescripción aduanera. **11.4.** Por estas consideraciones, al no advertir que la Sala Superior haya incurrido en infracción normativa al artículo 154 del Código Tributario, al Principio de lura Novit Curia y al debido proceso en su vertiente a una sentencia fundada en derecho – causal de improcedencia, corresponde declarar infundada esta causal de infracción normativa contenida en el recurso de casación presentado por Globenatural Internacional S.A.

Recurso de casación presentado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT DÉCIMO SEGUNDO.- Infracción normativa por afectación al debido proceso – motivación de las resoluciones judiciales 12.1. A fin de emitir un pronunciamiento sobre esta infracción normativa de carácter procesal, pasaremos a señalar la disposición normativa cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia [...]** 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. **12.2.** En este punto, consideramos oportuno referirnos a lo desarrollado en los acápite 6.2. a 6.9 respecto a la debida motivación y al debido proceso como derechos.

DÉCIMO TERCERO. Análisis del caso concreto 13.1. En el caso, el recurrente señala que la sentencia de vista hace referencia a la aplicación de una “norma posterior”, sin señalar específicamente a cuál se refiere así también refiere una contradicción interna en el voto en discordia mayoritario. **13.2.** Al respecto, la recurrente realiza acotaciones al voto en discordia, en tanto conforme se advierte en el considerando décimo, que: “[...] en el caso concreto la aplicación de una norma posterior a un hecho anterior pues, como se ha expresado en el análisis del considerando octavo de este voto en discordia, la normativa originaria no distinguió el inicio, transcurso y conclusión del

plazo prescriptivo de las acciones de determinar, aplicar y cobrar tributos y multas, por lo que los tres plazos se iniciaban y culminaban al mismo tiempo; en consecuencia, aplicar la norma posterior en el tiempo para modificar el inicio del plazo de prescripción ya iniciado, representa una aplicación retroactiva [...]”. **13.3.** No obstante a lo señalado en el voto en discordia que se pronuncia por **confirmar** la sentencia contenida en la resolución número doce de fecha 21 de diciembre de 2020, cabe precisar que el recurso de casación es interpuesto frente a la sentencia de vista que, en el caso de autos, contenida en la resolución número veintiuno de fecha 07 de diciembre de 2021 que resuelve **revocar** la sentencia del 21 de diciembre de 2020.

13.4. Por estas consideraciones, al no advertir que la Sala Superior incurrió en la infracción normativa por afectación al debido proceso-motivación de las resoluciones judiciales, corresponde declarar **infundada** esta causal. **DÉCIMO CUARTO. Infracción normativa por interpretación errónea de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053 así como la inaplicación del artículo 141 y de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas; así como el numeral 2 del artículo 3, el artículo 75 y el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario. 14.1.** Al encontrarse las dos infracciones normativas de naturaleza sustantiva vinculadas al plazo de prescripción, procederemos a realizar un análisis minucioso de cada una a fin de emitir un pronunciamiento en conjunto. Para dicha finalidad, pasaremos a señalar las disposiciones normativas acotadas: **Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Legislativo N° 1053 Artículo 155.- Plazos de prescripción [...]** c) Aplicar sanciones y cobrar multas prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerle a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción. d) Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituído en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución. **SEGUNDA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL.-** En lo no previsto en la presente ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. **Código Tributario Artículo 3.-EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA** La obligación tributaria es exigible: 2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación. Artículo 44.-CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN El término prescriptivo se computará: (...) 7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas. Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación. **DÉCIMO QUINTO.- Análisis del caso concreto 15.1.** En el caso la recurrente refiere que la Sala Superior erróneamente considera que la interpretación de los incisos c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas debe ser interpretación aparentemente aislada y literal, y considera que el plazo de prescripción de la facultad para aplicar sanciones y cobrar multas se computan e inician de forma simultánea. En esa línea refiere que la interpretación de las mencionadas disposiciones normativas debe ser de forma sistemática y de ratio legis, conforme a ello, el plazo de prescripción de las facultades para determinar la deuda tributaria (tributos y la multa impuesta) para cobrar debe ser de forma secuencial. Así refiere que el error interpretativo de la sentencia impugnada ocurre cuando analiza literal y aisladamente los artículos 155 y 156 de la Ley General de Aduanas sin concordarlo con el resto de las normas que son aplicables al caso concreto y no considerar que se encuentran ante una deuda generada producto de la fiscalización. **15.2.**

Aunado a lo anterior refiere que, el Código Tributario contiene una regulación general para toda la materia tributaria, la cual se aplica supletoriamente a todos los aspectos no previstos en materia tributaria aduanera, por lo que corresponde aplicar la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas. Así advierte que la Sala Superior indebidamente revocó el extremo que declaró infundada la demanda respecto del plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción (multa) respecto a las Solicitudes de Restitución presentadas en los años 2009 y 2010. **15.3.** Sobre los argumentos expuestos por la recurrente en su recurso de casación, advierte esta Sala Suprema que los mismos se encuentran vinculados al VOTO EN DISCORDIA, el cual sostiene el criterio de CONFIRMAR la sentencia contenida en la resolución número doce (en primera instancia) en el extremo que declaró INFUNDADA la demanda con relación al plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción de multa respecto a las solicitudes de restitución presentadas en los años 2009 y 2010. No siendo ese el fallo válido y que es objeto de controversia en el caso de autos, puesto que el recurso de casación se debe encontrar dirigido hacia la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, y en la misma se resuelve REVOCAR la sentencia del 21 de diciembre de 2020 que declara fundada en parte la demanda, en el extremo vinculado al plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción (multa) sobre las solicitudes de restitución presentadas en los años 2009 y 2010. **15.4.** Asimismo, sobre los fundamentos contenidos en la sentencia de vista, esta Sala Suprema remite sus fundamentos a lo desarrollado en los acápites 3.2 a 3.5 donde señalamos conformidad con el pronunciamiento de la Sala Superior respecto al cómputo del plazo de la prescripción aduanera. En esa línea, advertimos que la recurrente señala diversos argumentos que en la sentencia de vista sí se han considerado y que han sido la ratio decidendi de la decisión adoptada por el Colegiado Superior, no existiendo contradicción con lo afirmado por la recurrente. No obstante, las infracciones normativas alegadas por la recurrente SUNAT van dirigidas hacia el contenido en un Voto en Discordia de la Sentencia de Vista, careciendo de objeto realizar mayor argumentación al respecto. **15.5.** Por estas consideraciones y al advertir que la Sala Superior no ha incurrido en infracción normativa por interpretación errónea de los literales c) y d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053; así como la inaplicación del artículo 141 y de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas; así como el numeral 2 del artículo 3, el artículo 75 y el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, corresponde declarar infundadas estas causales de infracción normativa. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (folios 708-737 del EJE), **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veinticuatro de enero de dos mil veintidós (folios 660-671); e, **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada Globenatural Internacional S.A., mediante escrito del veinticinco de enero de dos mil veintidós (folios 674-702). **SEGUNDO:** En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha siete de diciembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas 615-649). **TERCERO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, contra Globenatural Internacional S.A. y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Expediente Judicial Electrónico.

² Y, reformándola declaró fundada la demanda en dicho extremo, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3724-A-2019.

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

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

⁵ Constitución Política del Perú

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

[...]

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

⁶ Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

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

⁷ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:

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

C-2201944-12

CASACIÓN N° 215-2022 LIMA

TEMA: INTERESES MORATORIOS DE PAGOS A CUENTA

SUMILLA: En el caso concreto, corresponde el cobro de los intereses moratorios de pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad.

PALABRAS CLAVE: intereses moratorios de pagos a cuenta, precedente vinculante, métodos de interpretación en el derecho tributario

Lima, once de abril de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante MEDIFARMA S.A. ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 321-330 del EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del veintidós de octubre de dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 304-315), que confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Dicha resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número ocho, del veintisiete de agosto de dos mil veintiuno (folios 246-253).

Antecedentes Demanda El veinte de septiembre de dos mil diecinueve, MEDIFARMA S.A. interpone demanda contencioso administrativa (folios 19-65), con las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0150140014633. **b) Primera pretensión accesoria:** Se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 0150140014633. **c) Segunda pretensión accesoria:** Se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 0140140014633. **d) Tercera pretensión accesoria:** Se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver todos los montos pagados por concepto de intereses moratorios por las supuestas omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero a agosto de 2014, contenidos en las Ordenes de Pago N° 011-001-0123937 a N° 0122-001-0123943. Los argumentos principales de la demanda son los siguientes: a) MEDIFARMA S.A. presentó declaraciones juradas rectificatorias de las declaraciones juradas anuales de los años 2012 y 2013, producto de las fiscalizaciones iniciadas a la empresa por dichos ejercicios, y dichas declaraciones tuvieron incidencia directa en la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero a agosto de 2014. Como consecuencia de las referidas declaraciones juradas rectificatorias presentadas dentro de los procedimientos de fiscalización del impuesto a la renta de los ejercicios 2012 y 2013, se generaron supuestos intereses referenciales por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a agosto de 2014, supuestamente omitidos. b) Refiere que la administración tributaria está realizando una incorrecta interpretación del artículo 34 del Código Tributario, toda vez que realiza una interpretación extensiva de la norma y del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual vulnera la interpretación efectuada en la Casación N° 4392-2013-Lima. c) Finalmente, precisa que los pagos a cuenta del impuesto a la renta no constituyen un tributo propiamente ni su pago obedece al cumplimiento de la obligación tributaria principal. En esa línea, de los requisitos esenciales que definen el tributo, no se desprende que este tenga la naturaleza o el carácter de estar sujeto a devolución a solicitud del contribuyente. Asimismo, los

pagos a cuenta tienen un carácter provisional, es decir, constituyen un anticipo que no tiene naturaleza tributaria y que sirve para brindar liquidez al tesoro, mientras transcurre un ejercicio y se determina el impuesto a la renta que en definitiva corresponde pagar al fisco, que se determina al año siguiente.

Contestaciones de la demanda El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda con el siguiente fundamento principal. No proceden las devoluciones por el pago de intereses moratorios al haberse modificado el coeficiente aplicable como producto de la rectificatoria del impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013. Sobre el cálculo del coeficiente para los pagos a cuenta del impuesto a la renta, la demandante tenía la obligación ineludible de declarar y efectuar el pago correcto de los pagos a cuenta mensuales. En esa línea, corresponde la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta en los casos en que se hubiera utilizado menores coeficientes. Asimismo, en el caso de autos, no resulta aplicable el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013. **La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** contesta la demanda argumentando que los pagos a cuenta del impuesto a la renta tienen directa relación con las obligaciones sustanciales y formales contenidas en el deber de contribuir, dado que deben ser declarados en la oportunidad debida y por el monto correcto; por lo tanto, cumplen un fin constitucionalmente valioso. En ese sentido, si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como de los intereses y multas que correspondan. En esa línea, se deben aplicar los intereses moratorios de pagos a cuenta que no fueron abonados de forma completa y dentro del plazo. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del veintisiete de agosto de dos mil veintiuno, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda interpuesta, por considerar que: **a)** La demandante presentó declaraciones juradas rectificatorias y canceló los montos observados por la administración tributaria por concepto de omisiones de los pagos a cuenta del impuesto a la renta e intereses de los periodos de enero a agosto de 2014. Posterior a ello, la demandante presentó solicitudes de devolución por pago indebido y/o en exceso y los recursos de reclamación y apelación, al alegar que no aplican los intereses moratorios por pagos a cuenta. Sin embargo, el Juzgado considera que el precedente vinculante señalado en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 solo se encuentra referido a la limitación de la interpretación restrictiva y extensiva de las normas tributarias. **b)** No es suficiente que la demandante haya cumplido con los pagos a cuenta en las fechas que la administración tributaria estableció, sino que dicho pago debió efectuarse de forma correcta y con el sustento debido, en aplicación literal y sistemática de las normas citadas. **c)** Finalmente, precisa que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06302-1-2019, respecto a los intereses moratorios por los pagos a cuenta no se encuentra incurso en causal de nulidad, de modo que corresponde desestimar la pretensión principal. Asimismo, las pretensiones accesorias deben desestimarse al seguir la misma suerte que la principal, de conformidad con lo previsto en el artículo 87 del Código Procesal Civil. Sentencia de vista Mediante sentencia de vista del veintidós de octubre de dos mil veintiuno, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, se **confirma** la sentencia de primera instancia, que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. Estos son sus argumentos: **a)** No se advierte que se haya configurado la contravención del precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, que resulta siendo el fundamento principal de las pretensiones postuladas mediante la demanda, en tanto las reglas del precedente vinculante invocado por la defensa técnica de la empresa accionante y a que se contrae la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima no tienen relación directa con el supuesto del caso sub iudice. **b)** Refiere que en los casos en que el contribuyente establezca el coeficiente a partir de una declaración jurada que no posea una determinación correcta, se soslaya en rigor tanto el deber de contribuir como el propio principio de capacidad contributiva, escenario en el que la administración tributaria estará facultada para modificar el coeficiente con una redeterminación correcta y recalculando las cuotas de los pagos a cuenta, sin perjuicio de la imposición de las multas a que hubiere lugar. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si corresponde devolver el pago de los intereses moratorios de pagos a cuenta y si resulta aplicable el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del tres de mayo de dos mil veintidós, la

Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación presentado por la empresa demandante MEDIFARMA S.A., por las siguientes causales: **Infracción normativa al artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que determina el pago de intereses moratorios sobre los pagos a cuenta realizados oportunamente, en su totalidad y dentro de los plazos establecidos por ley.** Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior equivocadamente, entiende y confirma que, en aplicación del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para aplicar intereses moratorios cuando los pagos a cuenta son pagados oportunamente —lo cual se configura como el único requisito a tomar en cuenta para la generación de intereses moratorios— en la medida que resulten afectados con una fiscalización posterior de las declaraciones que afecten su cálculo, lo cual afecta directamente contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. **b)** Añade que la Sala excede la interpretación del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al exigir no solo el pago oportuno —lo cual se ha cumplido por parte de Medifarma S.A.— que el referido artículo exige, sino que además pretende sancionar la determinación del mismo, en base a modificaciones posteriores. **c)** Los pagos a cuenta del impuesto a la renta se efectúan considerando los elementos de cálculo existentes al momento en que el contribuyente efectuó el abono y dentro de los plazos de ley, y no tomando en cuenta aquellos que resulten de una modificación posterior. **d)** Es menester considerar que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta determina el procedimiento para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, el mismo que utiliza como base de referencia las declaraciones juradas presentadas por la propia contribuyente y que surten plenos efectos hasta su rectificación. **e)** Por su parte el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que corresponderá la aplicación de intereses moratorios únicamente cuando los pagos a cuenta, fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se realicen oportunamente, es decir, de forma mensual y en los plazos legales establecidos. Siendo así resulta coherente determinar que corresponde la aplicación de intereses moratorios únicamente cuando los pagos a cuenta —fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta— no se realizan oportunamente, es decir de forma mensual y en los plazos legales establecidos. **f)** Los pagos a cuenta deben efectuarse según la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, sin que ello se alterase posteriormente. En tal sentido, se advierte que no se podrán generar intereses moratorios por el reajuste de los pagos a cuenta del impuesto a la renta si con posterioridad al abono de los mismos en los plazos establecidos, se modifica la base de cálculo. **g)** Esta decisión de la Sala causa un agravio económico a la contribuyente por cuanto declara improcedente las solicitudes de devolución presentadas por Medifarma S.A. en la medida que por un lado, la rectificación fue realizada en el marco de los procedimientos de fiscalización llevados a cabo por la Administración Tributaria, y por otro lado, agrega un requisito que no existe en la norma, ya que esta establece que un pago debe prever una futura posible modificación de la declaración jurada que la origina. Infracción normativa por apartamiento del precedente judicial establecido en la Casación N° 4392-2013-LIMA Los argumentos principales del recurrente son los siguientes: **a)** Indica que la aplicación de los intereses moratorios se ejecutará únicamente cuando los pagos a cuenta no se realizan oportunamente, es decir de forma mensual y en los plazos legales establecidos sin alterarse por una modificación posterior, que es precisamente lo que concluye la Casación N° 4392-2013-LIMA. **b)** Precisa que la misma casación tampoco hace distinción alguna entre una modificación voluntaria o inducida, pues determina únicamente que no corresponde la aplicación de intereses moratorios, cuando los pagos se realizaron oportunamente y con la información disponible y suficiente a esa fecha. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos

litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica. Esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis del recurso de casación SEGUNDO. Infracción normativa del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que determina el pago de intereses moratorios sobre los pagos a cuenta realizados oportunamente, en su totalidad y dentro de los plazos establecidos por ley 2.1.** Corresponde realizar un minucioso análisis de la infracción denunciada, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, se cita el dispositivo legal cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 34.-** Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. **TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1.** En el caso, se efectuará un pronunciamiento sobre la infracción normativa del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual se encuentra vinculado al cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente. Al respecto, corresponde mencionar de forma preliminar que el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala: 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. [...] A su vez, el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece lo siguiente: Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. [...] **3.2.** En esa línea, resulta pertinente señalar que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir al Estado por el retraso en el cumplimiento de una obligación. No obstante, en materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino que busca fortalecer la puntualidad y corrección en el cumplimiento del pago de los tributos, pues más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o de falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensando al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos. En buena cuenta, los intereses adquieren una naturaleza resarcitoria del capital que permanece en manos del administrado por un tiempo que excede al permitido. **3.3.** En esa línea, refiere la sentencia de vista de la revisión de los actuados administrativos y de lo contenido en el precedente

vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 Lima, lo siguiente: [...] en el caso concreto, la empresa contribuyente ahora demandante presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a agosto del dos mil catorce, determinando los coeficientes de 0.0466 (para los períodos de enero y febrero) y 0.0515 (para marzo a agosto) para el cálculo correspondiente, empero, con posterioridad y producto de fiscalizaciones realizadas respecto a los ejercicios dos mil doce y dos mil trece, se incrementaron los coeficientes, quedando modificados a 0.0515 (para los períodos de enero y febrero) y 0.0597 (para los períodos de marzo a agosto), reliquidándose a través de las Ordenes de Pago números 011-001-0123937 a 011-001-0123944, emitidas por concepto de intereses por omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a agosto del dos mil catorce, las que fueron canceladas. [...] [...] en estricto, **las reglas del precedente vinculante invocado por la defensa técnica de la empresa accionante y a que se contrae la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima no tienen relación directa con el supuesto del caso sub-judice, según lo que se tiene explicitado.** [Énfasis nuestro] **3.4.** En ese sentido, el pago parcial o incompleto no puede ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente. Ello implica que el pago que pueda efectuar el contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla, como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral. **3.5.** Asimismo, resulta importante señalar que en esta Sala Suprema existe un criterio establecido como precedente vinculante en la Casación N° 6619-2021, emitida el doce de enero de dos mil veintitrés, que establece parámetros respecto a la interpretación que se debe hacer en las controversias de los pagos a cuenta, pues su naturaleza jurídica es la de una obligación tributaria, por lo tanto, cuentan con reglas propias respecto a su nacimiento y devengo. En consecuencia, corresponde el cobro de intereses moratorios cuando estos no sean efectuados de forma correcta y en su oportunidad. Además, la referida sentencia señala: QUINTO. – **PRECEDENTE VINCULANTE** [...] 5.2.1 Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que lo informan. 5.2.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. Ello en razón a que no se podría liberar del pago de los mismos a quienes meramente efectúen, dentro del plazo establecido por ley, la declaración y/o pago parcial por este concepto (en mérito a rectificaciones particulares o modificaciones de la base de cálculo los pagos a cuenta, o acciones de fiscalización y determinación del mismo, etc.), ya que ello supondría un desincentivo para el cabal cumplimiento de la norma; toda vez que esta no se reduce al cumplimiento oportuno sino a la adecuada determinación y pago del íntegro de la obligación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a efecto de que se extinga la obligación. [...] 5.2.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho; a excepción de que, vía interpretación o integración, se creen tributos, establezcan sanciones, se concedan exoneraciones, o se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por Ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y seguridad jurídica. **3.6.** En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa —artículo 34 del Código Tributario—, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, con lo que genera un retraso de la entrega de ese dinero al Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal; por ende, resulta válido establecer, a través del pago de intereses moratorios, un resarcimiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital. **3.7.** 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—, aquello no lo libera de la idea del error y de las consecuencias que esto acarrea en sede administrativa y tributaria. **3.8.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya **contravenido el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, corresponde declarar **infundada** esta causal. **CUARTO.** Apartamiento del precedente judicial establecido en la Casación N° 4392-2013 Lima **4.1.** En este punto, corresponde analizar la causal de infracción normativa que señala el alejamiento inmotivado del precedente judicial contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima. **4.2.** Cabe precisar que la ratio decidendi de la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima se encuentra vinculada a la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. Asimismo, el criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 4392-2013-Lima tiene el tenor siguiente: [...] La Norma VIII del título preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco de la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la norma anotada, resultando para ello muy importante que el juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. **5.2.2.** No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta previstos en el inciso 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. [...] **QUINTO. Análisis del caso concreto** En atención a la infracción normativa señalada, pasaremos a determinar si la resolución judicial se ha alejado de forma inmotivada del precedente judicial contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima, para lo cual el análisis partirá de los propios fundamentos o razones que sirvieran de sustento. Así, tenemos lo siguiente: **5.1.** En el caso, la recurrente advierte que la aplicación de los intereses moratorios de pagos a cuenta se tendrá por ejecutados solo cuando dichos pagos a cuenta no se hayan realizado oportunamente, es decir, de forma mensual y en los plazos legales establecidos sin alterarse por una modificación posterior, que es precisamente lo que concluye la Casación N° 4392-2013-Lima. **5.2.** No obstante, y conforme se ha precisado en el punto 4.2 de la presente ejecutoria suprema, de la lectura del criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 4392-2013-Lima se verifica que estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; en ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar. **5.3.** Asimismo, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente¹: 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. **5.4.** De la misma manera, en el referido precedente vinculante se tiene que la mencionada Sala Suprema excluyó expresamente los métodos de interpretación extensivo y restrictivo para analizar aquellas normas que restringen derechos y establecen obligaciones. Al respecto y en relación con la resolución del presente caso, se debe señalar que, si bien el citado precedente vinculante ha mencionado como ejemplos al inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, no les otorga un sentido o contenido interpretativo vinculante ni señala qué reglas jurídicas deben extraerse de sus enunciados para resultar aplicables por todos los operadores jurídicos, por lo que se puede concluir que determinó únicamente cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales. **5.5.** En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por la parte recurrente cuando señala sobre la mencionada Casación N° 4392-2013-Lima que “[...] establece la prohibición de realizar interpretaciones extensivas específicamente en el caso de los pagos a cuenta previstos en el literal a) del artículo 85 de Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario [...]”, toda vez que en dicha jurisprudencia casatoria no se aprueba

algún sentido interpretativo con carácter vinculante u obligatorio que deba necesariamente ser tomado en cuenta al aplicar las normas, sino que métodos de interpretación no pueden servir para extraer reglas de sus enunciados considerando su naturaleza de normas que restringen derechos y establecen obligaciones. **5.6.** Por estas consideraciones y al no advertirse un **alejamiento inmotivado del precedente judicial contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima**, corresponde declarar **infundada** la causal denunciada. **DECISION:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante MEDIFARMA S.A., mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 321-330). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del veintidós de octubre de dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 304-315). **SEGUNDO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por MEDIFARMA S.A., contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. S.S. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

- ¹ Expediente judicial electrónico
- ² HITTERS, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁴ **Código Tributario**
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° 1121, publicado el 18 de julio de 2012).

C-2201944-13

CASACIÓN N° 01078-2022 LIMA

TEMA: NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

SUMILLA: El derecho a la motivación de los actos administrativos constituye una garantía del administrado y permite dar una solución al caso concreto con una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, así como considerar en el análisis circunstancias relevantes que permitan emitir un pronunciamiento válido. Lo contrario implicaría una concepción puramente formalista del debido proceso y alejada de toda razonabilidad.

PALABRAS CLAVE: derecho a la debida motivación, debido proceso, razonabilidad

Lima, veinticinco de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante Zinc Industrias Nacionales S.A. ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del trece de enero de dos mil veintidós (folios 3745-3764 del EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del veintidós de diciembre dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 3725-3736), que confirma la sentencia apelada, emitida mediante resolución número siete, del veintiséis de agosto de dos mil veintiuno (folios 3641-3660), que declaró improcedente la demanda. Antecedentes Demanda Mediante escrito del doce de agosto de dos mil veinte, Zinc Industrias Nacionales S.A. interpuso demanda contencioso administrativa contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y contra el Tribunal Fiscal, solicitando como petitivo lo siguiente: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020**, por cuanto contraviene el procedimiento legalmente establecido en la Ley N° 30230 y el criterio dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N°

04532-2013-PA/TC, según el cual no corresponde exigir intereses moratorios ocasionados por la demora excesiva en la tramitación del procedimiento administrativo de apelación. Como consecuencia de lo anterior, solicita se declare que no corresponde exigir a la empresa demandante el pago de intereses moratorios derivados de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a N° 012-003-0019520 y Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690, calculados con la tasa de interés moratorio - TIM, por el periodo que va desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019. **Primera pretensión accesoria:** Como consecuencia de ampararse la pretensión principal, solicita se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150160000142, del 20 de septiembre de 2019, que efectúa la reliquidación incorrecta de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a N° 012-003-0019520 giradas por el IGV de marzo de 2006 a febrero de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690. **Segunda pretensión accesoria:** Como consecuencia de ampararse la pretensión principal, se declare también que los pagos efectuados el 23 de septiembre de 2019, mediante Constancias de Operación N° 0347655 a N° 035053 para cancelar las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a N° 012-003-0019520 giradas por IGV de marzo de 2006 a febrero de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690, constituyen pagos indebidos en el extremo referente a los intereses moratorios calculados con la tasa de interés moratorio - TIM, por el periodo que va desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019; y se ordene la restitución de dichas sumas más los intereses moratorios respectivos, de conformidad con el artículo 38 del Código Tributario, la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT y normas modificatorias. Sostiene los siguientes argumentos principales en su demanda: **a)** El Tribunal Fiscal ha efectuado una interpretación errónea de la cuarta disposición complementaria y transitoria de la Ley N° 30230, a fin de convalidar el procedimiento de reliquidación de la deuda tributaria efectuada por la SUNAT, y señalar que el periodo de suspensión de intereses y actualización según el índice de precios al consumidor – IPC solo es viable desde el 13 de julio de 2015 y no antes. **b)** La administración tributaria y el Tribunal Fiscal reconocen que han vulnerado el derecho al plazo razonable, y consienten en esa medida que la excesiva demora en el procedimiento administrativo no obedece a causas no imputables al contribuyente, con lo cual afectan el derecho al plazo razonable, el debido proceso establecido en la Constitución Política del Perú, y vulneran con flagrancia los artículos 1 y 22 del Código Procesal Constitucional; por lo que solicita que se proceda a la suspensión de intereses moratorios desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 19 de julio de 2019. **c)** El Tribunal Fiscal ha vulnerado el derecho al debido proceso y al plazo razonable, al desconocer el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, en la medida que transcurrieron casi 9 años para que el Tribunal Fiscal resuelva el recurso de apelación presentado por Zinc Industrias Nacionales S.A., lo cual genera consecuencias desfavorables a la recurrente, y afecta el derecho al debido proceso y la obtención de pronunciamiento oportuno. **d)** El Tribunal Constitucional ya había emitido distintos precedentes que disponen que la administración tributaria no puede exigir intereses moratorios generados después de haberse vencido el plazo legal para resolver los procedimientos administrativos tributarios, siendo el retraso atribuible a la administración tributaria. **e)** Solicita que también se declare que los pagos efectuados el 23 de septiembre de 2019, mediante Constancias de Operación N° 0347655 y N° 035053 con relación a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a N° 012-003-0019520 y Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690, constituyen pagos indebidos en el extremo referido a los intereses moratorios calculados por SUNAT en función de la tasa de interés moratorio - TIM por el periodo que va desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2015, y consecuentemente se ordene la restitución de dichas sumas más los intereses moratorios respectivos. **Contestaciones de la demanda** El Ministerio de Economía y Finanzas, mediante su Procuraduría Pública, en representación judicial del Tribunal Fiscal, contesta la demanda con el siguiente fundamento principal: los intereses moratorios y su capitalización no vulneran los principios de razonabilidad y de no confiscatoriedad de los tributos. Asimismo, refiere que no existe dilación indebida, dado que la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas. Respecto a la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01044-9-2020, ha sido dictada dentro del procedimiento legal establecido y conforme a la Constitución, las leyes y las normas reglamentarias. **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT** contesta la demanda con el siguiente argumento central. En el caso, solo se puede discutir si la Resolución de Intendencia N° 0150160000142, emitida el 20 de

septiembre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, confirmada por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, ha dado debido cumplimiento a lo decidido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019 del 15 de julio de 2019. Sin embargo, no se puede discutir lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, como pretende la demandante, ya que constituye cosa decidida, es decir, no se puede volver a discutir los reparos que ya fueron evaluados en dicha resolución. En ese sentido, la demanda presentada por Zinc Industrias Nacionales S.A. debe ser declarada improcedente o infundada, porque el extremo impugnado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020 tiene la calidad de cosa decidida en mérito a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, la cual ha sido consentida por el contribuyente. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia contenida en la resolución número siete, del veintiséis de agosto de dos mil veintiuno, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **improcedente** la demanda, por considerar que: **a)** La inaplicación de intereses moratorios por el tiempo que demoró el Tribunal Fiscal para resolver la apelación se encuentra directamente relacionada con el procedimiento contencioso tributario que culminó con la decisión final, contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, emitida en cumplimiento de un mandato judicial. En ese sentido, se verifica que la demandante agotó la vía administrativa a efectos de interponer demanda contencioso administrativa contra la citada resolución del Tribunal Fiscal, requisito esencial señalado en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú y las normas contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que deviene improcedente la pretensión principal de la presente demanda, pues la resolución del Tribunal Fiscal impugnada en este proceso no emitió decisión final sobre la citada controversia y se remitió de manera expresa a lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019. **b)** A los nuevos montos del tributo se les añadió intereses; así, se determinó una nueva deuda tributaria, lo cual fue confirmado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, de fecha 24 de enero de 2020, hecho que generó la controversia, por cuanto la recurrente cuestiona el monto de los intereses, lo que origina el presente proceso contencioso administrativo. **c)** En cuanto a la pretensión subordinada a la pretensión subordinada de la pretensión principal del Expediente Judicial N° 11312-2019 y la pretensión principal del presente proceso, si bien impugnan actos administrativos distintos, lo cierto es que, en esencia, tienen como propósito discutir el mismo asunto de fondo, como es que se declare que no corresponde exigir intereses moratorios derivados de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a N° 012-003-0019520 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690, por el periodo que va desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019. En ese sentido, se verifica la interposición de dos demandas que tienen por objeto resolver un mismo asunto controvertido. **d)** La demanda deviene improcedente, en tanto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, de fecha 24 de enero de 2020, no contiene decisión final ni de fondo de aquello que se busca obtener dentro de la pretensión principal del presente proceso. Sentencia de vista Mediante sentencia de vista del veintidós de diciembre de dos mil veintiuno, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada, que declaró improcedente la demanda. Estos son sus argumentos: **a)** Existe en trámite un proceso judicial idéntico y anterior al de autos, en el cual se está discutiendo entre las mismas partes la no aplicación de los intereses moratorios generados por haber transcurrido en exceso el plazo para resolver la apelación por parte del Tribunal Fiscal sobre la misma deuda tributaria, por lo que procede declarar su improcedencia. **b)** Se puede advertir la existencia de los mismos hechos que se dieron en referencia a los valores derivados de los reparos efectuados y, si bien es cierto en el Expediente Judicial N° 11312-2019 se solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, siendo que en ambos procesos se pide la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el recurso de apelación (interpuesto el 19 de agosto de 2010) desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, cuya nulidad se pide en autos, al emitir pronunciamiento respecto a los intereses moratorios generados por la demora en resolver el citado recurso de apelación, hizo referencia a lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, por la que se determinó la no aplicación del criterio establecido en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC del Tribunal Constitucional, denegando su pedido, sin perjuicio de lo cual se precisó que la administración debía ceñirse a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario y la cuarta disposición complementaria y transitoria de Ley N° 30230. Por

tanto, se colige que en el presente proceso y en el seguido en el Expediente Judicial N° 11312-2019, mediante el cual se pretende la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, los hechos objeto de controversia son los mismos. c) Efectivamente existe en trámite un proceso judicial idéntico y anterior al presente, en el cual se está discutiendo entre las mismas partes la no aplicación de intereses moratorios generados por la demora en resolver desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 15 de julio 2019, vinculados a la misma deuda tributaria. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto por la recurrente, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas vinculadas con la debida motivación y si corresponde emitir pronunciamiento respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, respecto a la liquidación de intereses moratorios por exceso de plazo en resolver por el período comprendido entre el 20 de agosto de 2011 y el 15 de julio de 2019. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación de fecha diecinueve de mayo de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Zinc Industrias Nacionales S.A., por las siguientes causales: **Infracción normativa al numeral 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y al inciso 4) del artículo 122 del Código Procesal Civil** La recurrente fundamenta su causal señalando el siguiente argumento central: **a)** Sostiene la recurrente que la Sala Superior vulnera el derecho a la adecuada motivación de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, al concluir que se presentaría un supuesto de litispendencia, sin haber analizado el contenido de la causa petendi, conforme al texto de la demanda que obra en el Expediente N° 11312- 2019. **Infracción normativa al inciso 3) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** Que cuando la Sala Superior declara la improcedencia de la demanda a partir de una causal de improcedencia inexistente, está vulnerando el debido proceso del demandante, impidiendo que acceda a un pronunciamiento de fondo en el que se analice y dirima sobre el conflicto materia de controversia. Los fundamentos de la resolución de mérito para declarar la improcedencia de la demanda bajo el argumento de que lo peticionado en ella (Nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020) ya había sido sometido a controversia en el Expediente Judicial N° 11312-2019 no sólo es incorrecto por lo indicado anteriormente, sino también porque dicho accionar resulta violatorio de nuestro derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva, pues se nos está impidiendo obtener un pronunciamiento de fondo por parte del órgano jurisdiccional, pese a que nuestro conflicto referido a si la liquidación efectuada por la Administración Tributaria se ejecutó conforme a ley se encuentra irresuelto. **Infracción normativa por inaplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Perú, 157 del Código Tributario y vulneración del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo 2 del Código Procesal Civil** El argumento central de la recurrente es el siguiente: **a)** Señala la empresa recurrente que cuando la Sala Superior declara la improcedencia de la demanda aduciendo una supuesta litispendencia, pues en el Expediente N° 11312-2019, no se discute la misma causa petendi que es materia del presente expediente, de acuerdo a las consideraciones expuestas, está impidiendo que una resolución administrativa que ha causado estado sea susceptible de revisión judicial (de fondo) contraviniendo lo dispuesto por el citado artículo 148 de la Constitución Política del Perú y del artículo 157 del Código Tributario. **Infracción normativa por aplicación indebida del inciso 2) del artículo 427 del Código Procesal Civil, toda vez que no se presenta la figura de litispendencia, por cual el Expediente N° 11312-2019 y el Expediente N° 3667-2020, se avocan a causas petendi distintas** La recurrente señala el siguiente argumento central: **a)** Señala la impugnante que la Sala Superior incurrió en infracción normativa al aplicar indebidamente lo dispuesto por el inciso 2) del artículo 427 del Código Procesal, por cuanto la demandante si tiene un interés para obrar manifiesto en la interposición de la presente demanda contenciosa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, pues esta es la única vía para requerir la intervención del órgano jurisdiccional y que éste dirima si la Administración Tributaria dio debido cumplimiento al mandato de ejecución dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 006472-9-2019. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en

la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartado inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las causales de naturaleza procesal SEGUNDO. Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, así como del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú b.1** Habiéndose declarado procedente el recurso de casación presentado por Zinc Industrias Nacionales S.A. por causales de naturaleza procesal que denuncian las infracciones de normas de carácter procesal, con énfasis en el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, corresponde realizar el análisis en conjunto de los fundamentos que sustentan el recurso, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento en conjunto. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alegan: Constitución Política del Perú Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminado por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales, de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. **Código Procesal Civil Artículo 122.-** Contenido y suscripción de las resoluciones Las resoluciones contienen: [...] 4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. **b.2** En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **b.3** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **b.4** El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a)** Falta de motivación propiamente dicha: cuando

se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b)** Motivación aparente: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c)** Motivación insuficiente: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d)** Motivación defectuosa en sentido estricto: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **b.5** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. **b.6** En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista i) coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y ii) armonía entre la motivación y la parte resolutoria (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC. **b.7** En ese sentido, debemos señalar que uno de los principales contenidos del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la debida motivación, consagrado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Sobre el deber de motivación, refiere la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, del cinco de agosto de dos mil ocho: 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 **2.12**. En esta perspectiva, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 6 del Expediente N° 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Expediente N° 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. **TERCERO.**

Análisis del caso concreto En atención al marco constitucional y legal descrito precedentemente, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia de vista materia de cuestionamiento. Así, tenemos lo siguiente: **g.1** La recurrente señala que la Sala Superior vulnera el derecho a la debida motivación, en tanto no realiza un análisis del contenido de la causa petendi, conforme al texto de la demanda que obra en el Expediente N° 11312-2019; por lo que dicha conclusión de la

existencia de una litispendencia no se sustenta en una premisa fáctica verdadera. En esa línea, precisa que en el Expediente N° 11312-2019 se discuten aspectos vinculados a la determinación de la deuda y al mandato reliquidatorio, mientras que en el Expediente N° 3667-2020, objeto de la presente demanda, se discute la ejecución incorrecta que SUNAT realizó respecto de dicho mandato reliquidatorio. Asimismo, refiere que la Sala Superior, al declarar improcedente la demanda, vulnera el debido proceso impidiendo que pueda acceder a un pronunciamiento de fondo. **g.2** De acuerdo a los actuados administrativos, se tiene que en el proceso seguido en el **Expediente Judicial N° 11312-2019**, la demandante solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019. Dicho proceso se encontraba vinculado al tema de fondo respecto a la utilización del crédito fiscal, y nace como cumplimiento de la Sentencia de Casación N° 18728-2016, emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en donde se dio cumplimiento a lo ordenado pues se declara la nulidad de la primera Resolución del Tribunal Fiscal N° 12669-3-2014 y se dejó sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0015691 y mantuvo los reparos comprendidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019509 a 012-003-0019520 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0015679 a N° 012-002-0015690. Posteriormente, la administración tributaria procedió a emitir la Resolución de Intendencia N° 0150140009140 reliquidando la deuda contenida en tales valores, lo que dio lugar al pronunciamiento del Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 01014-9-2020. Asimismo, en el proceso seguido en el caso de autos, **Expediente Judicial N° 3667-2020**, la demandante solicita la nulidad de la última Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-9-2020, solo en el extremo correspondiente a la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en resolver en sede administrativa, por la apelación interpuesta el 19 de agosto de 2010; la suspensión sería desde el 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019. **g.3** Ahora bien, el **Expediente Judicial N° 11312-2019**, por el cual, conforme señala la Sala Superior la demanda deviene improcedente por el siguiente fundamento central: "[...] la accionante se encuentra impedida de peticionar tutela jurisdiccional en este proceso al carecer manifiestamente de interés para obrar para solicitar la inaplicación de los intereses moratorios generados por la demora en resolver por el Tribunal Fiscal, que va del período del 20 de agosto de 2011 al 15 de julio de 2019; caso contrario, se estaría duplicando inútilmente la actividad procesal [...]", ello entendiéndose que en el referido expediente se estaría discutiendo la aplicación de los intereses moratorios por el exceso de plazo para resolver en sede administrativa. No obstante, en el considerando séptimo, la sentencia de vista refiere: "[...] la empresa Zinc Industrias Nacionales S.A. interpuso el 18 de octubre de 2019 demanda contenciosa administrativa en la que se cuestiona la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019 bajo el Expediente Judicial N° 11312-2019, la que actualmente es materia de casación en la Corte Suprema" [énfasis agregado]. **g.4** Sobre lo anterior, esta Sala Superior advierte que el referido expediente judicial fue resuelto mediante auto de calificación de fecha dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno, referido al Recurso de Casación N° 07733-2020. La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria resolvió declarar improcedente en todos sus extremos el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Zinc Industrias Nacionales S.A. contra la sentencia de vista contenida en la resolución número seis, del veinte de enero del dos mil veinte. Así, de la revisión del referido auto de calificación y la sentencia de vista, esta Sala Superior no advierte algún pronunciamiento vinculado a los intereses moratorios por el exceso de plazo para resolver, por lo que es necesario que la Sala Superior considere el pronunciamiento de la Corte Suprema a fin de resolver de mejor manera la cuestión controvertida. **g.5** De igual forma, aprecia esta Sala Superior que en la sentencia de vista la Sala Superior refiere que: [...] se observa que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01014-09-2020, materia de nulidad en autos, al emitir pronunciamiento respecto de los intereses moratorios generados por la demora en resolver el citado recurso de apelación, se hizo referencia a lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06472-9-2019, por el que se determinó la no aplicación del criterio establecido en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC del Tribunal Constitucional, denegando su pedido, sin perjuicio de lo cual se precisó que la Administración debía ceñirse a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario y la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de Ley N° 30230; por tanto, se colige que en el presente proceso, así como en el seguido en el Expediente Judicial N° 11312-2019, los hechos objeto de controversia resultan ser los mismos. **g.6** Sobre el extremo vinculado a los intereses moratorios por exceso de plazo en resolver, se advierte que el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 4082-2012-PA/TC, respecto a la vulneración del derecho al

plazo razonable y al principio de razonabilidad de las sanciones, ha sido ratificado con la sentencia emitida en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC; y que se ha indicado en este último pronunciamiento que las reglas jurídicas mencionadas son aplicables por las entidades estatales, para casos similares, a casos en trámite o pendientes de resolución firme; entendiéndose que la inclusión —respecto a los efectos de esta sentencia— referida a su aplicación en fase de ejecución del procedimiento o del proceso judicial, no debe atentar contra la cosa decidida y la cosa juzgada. **g.7** Asimismo, 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. Es así que este Supremo Tribunal ha señalado en la Sentencia de Casación N° 6619-2021 emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, en calidad de regla con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento lo siguiente: 5.2.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. **g.8** Siendo ello así, resulta evidente que la Sala Superior, al emitir la resolución recurrida, en definitiva, ha vulnerado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, infringiendo lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y en el inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil; así como el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, por lo que corresponde declarar fundadas estas causales de infracción normativa. **3.9.** Ahora bien, considerando que las causales procesales van a ser declaradas fundadas, esta Sala Suprema considera que carece de objeto pronunciarse sobre las demás causales que se encuentran vinculadas. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Zinc Industrias Nacionales S.A., mediante escrito del trece de enero de dos mil veintidós (folios 3745-3764). **SEGUNDO: DECLARARON NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del veintidós de diciembre dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 3725-3736); y **ORDENARON** que la citada Sala Superior emita nuevo pronunciamiento con atención a lo expuesto en la presente ejecutoria suprema. **TERCERO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Zinc Industrias Nacionales S.A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

¹ Expediente judicial electrónico

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

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

C-2201944-14

CASACIÓN N° 4489-2022 LIMA

TEMA: REINTEGRO TRIBUTARIO EN LA REGIÓN SELVA

Sumilla: Este Tribunal Supremo considera que al realizar la sentencia de vista una interpretación sistemática de los artículos 45, 46, 48 y del numeral 2 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ha establecido correctamente que la finalidad del reintegro tributario es que los productos sean consumidos en la Región Selva, a efectos de que el beneficio tributario promueva la actividad económica en la referida región.

PALABRAS CLAVE: reintegro tributario, impuesto general a las ventas, requisitos para gozar del beneficio tributario

Lima, veintisiete de abril de dos mil veintitrés

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS La causa número cuatro mil cuatrocientos ochenta y nueve guion dos mil veintidós Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada

por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública Adjunta a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas seiscientos diez del expediente judicial electrónico - EJE); contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número veinticuatro, del doce de octubre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuarenta y dos del EJE), que confirma en parte la sentencia apelada, emitida con resolución número quince, del dieciséis de noviembre de dos mil veinte (fojas trescientos ochenta y cuatro del EJE), únicamente en el extremo que declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, del diecinueve de marzo de dos mil diecinueve; y la revoca en el extremo que dispone el reenvío al Tribunal Fiscal a efectos de que emita nuevo pronunciamiento. **I.1. Antecedentes 1.1.1 Demanda** El veinticinco de junio de dos mil diecinueve, la SUNAT interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la empresa Strong Loreto S.A.C. a fin de que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019. Pretensiones de SUNAT: Primera pretensión principal: Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, del diecinueve de marzo del dos mil diecinueve, que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001395/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 122-180-0000578/SUNAT, que declaró improcedentes las solicitudes de reintegro tributario del impuesto general a las ventas y del impuesto de promoción municipal de los periodos de octubre a diciembre del dos mil siete. Pretensión accesoria a la primera pretensión principal: Como consecuencia de amparar la pretensión principal, solicita se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución y confirmar la validez de la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001395/SUNAT en todos sus extremos. Pretensión subordinada a la pretensión principal: Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019 por cuanto resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001395/SUNAT, por carecer de una debida motivación. Pretensión accesoria a la pretensión subordinada de la pretensión principal: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución debidamente motivada pronunciándose sobre todos los cuestionamientos efectuados por SUNAT para la declaración de improcedencia de las solicitudes de reintegro tributario. La SUNAT sustenta su petitorio en lo siguiente: **a)** Se realizó cruce de información a las empresas Strong Loreto S.A.C., Promotora Oriental S.A.C. y Vidagro Selva S.A.C., que cuentan con los mismos directores, gerentes, administradores u otros directivos a lo largo de los años. Se debe tomar en cuenta la vinculación existente entre estas empresas, lo cual sirvió para comprender el cuestionamiento efectuado, que derivó en la declaración de improcedencia del reintegro solicitado por la empresa Strong Loreto S.A.C. **b)** La empresa demandada Strong Loreto S.A.C. solicitó el reintegro tributario por los productos vendidos al señor Cein Putpaña Isuiza, quien se encuentra domiciliado dentro de la Región Selva, con lo cual aparentemente se cumplen los requisitos previstos en la ley para acceder al reintegro tributario. **c)** Sin embargo, se acreditó que el referido señor el mismo día vende la totalidad de la mercadería adquirida al mismo precio a las empresas Promotora Oriental y Vidagro Selva S.A.C., las cuales están vinculadas a la empresa demandada y que se encuentran fuera de la Región Selva, pues están domiciliadas en la región San Martín. **d)** Se entiende entonces que las empresas vinculadas están utilizando este procedimiento: realizan la venta de bienes fuera de la Región Selva, luego de haber obtenido indebidamente el beneficio de reintegro tributario; por tanto, se incumple con la condición de consumo en la Región Selva y, consecuentemente, no le corresponde el beneficio de reintegro tributario. **e)** La empresa demandada no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 48 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en tanto los bienes que comercializaba no eran consumidos en la Región Selva y en tanto tenía conocimiento del destino final de los bienes, que eran comprados por sus empresas vinculadas fuera de la región, utilizando a una persona intermediaria, para acceder indebidamente al reintegro solicitado. **f)** Agrega que el literal b) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para acreditar la vinculación entre empresas basta que la misma persona o grupo de personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. Así ha sucedido en el presente caso, dado que las empresas Strong Loreto S.A.C., Promotora Oriental S.A.C. y Vidagro Selva S.A.C. cuentan con los mismos directores, gerentes, administradores u otros directivos a lo largo de los años. **1.1.2 Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso

Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número quince, de fecha dieciséis de noviembre de dos mil veinte (fojas trescientos ochenta y cuatro del EJE), declaró **fundada en parte la demanda interpuesta por la SUNAT, por tanto, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019**, improcedente la demanda respecto de la pretensión accesoria a la pretensión principal, y que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada y su pretensión accesoria. La sentencia de primera instancia se fundamenta principalmente en lo siguiente: a) El Juzgado, luego de analizar las normas que regulan el reintegro tributario del IGV en la Región Selva, sostiene que el adquirente de los bienes objeto de reintegro tiene la responsabilidad de verificar que su destino sea el consumo en la dicha región. b) El Juzgado afirma que la norma tributaria no define el concepto de "consumo", por lo que indica resultar necesario acudir al Código de Protección y Defensa del Consumidor - Ley N° 29571. c) Señala que no resulta suficiente que el Tribunal Fiscal haya señalado, para justificar su fallo, que no le es imputable a la empresa contribuyente el destino que sus clientes otorguen a los bienes adquiridos, para acceder al beneficio. Era obligación del Tribunal Fiscal en última instancia administrativa el diferenciar la exigencia prevista en el inciso c) del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de la exigencia contemplada en el primer párrafo del artículo 48 de la misma ley; pues aun cuando hubiera cumplido Strong Loreto S.A.C. con la exigencia del inciso c) del referido artículo 46, ello no podría ser considerado como suficiente para amparar el reintegro tributario a favor de dicha empresa, ya que se requería necesariamente que también haya cumplido con el supuesto previsto en el artículo 48. **1.1.3 Sentencia de vista** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista con resolución número veinticuatro, del doce de octubre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuarenta y dos del EJE). En ella, **confirma en parte** la sentencia apelada, en el extremo que declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019; y **la revoca en parte**, en el extremo que dispone el reenvío al Tribunal Fiscal. La sentencia de vista se fundamenta, principalmente, en lo siguiente: a) El colegiado superior sustenta su decisión en que a la empresa no le corresponde el beneficio tributario del reintegro del IGV, porque no se ha cumplido con el requisito previsto en el inciso c) del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya que la finalidad del reintegro es que los productos se consuman en la Región Selva. b) La Sala revisora señala que se encuentra acreditado en sede administrativa que la empresa contribuyente vendió sus productos dentro de la Región Selva (Loreto) a su cliente Cein Putpaña Isuiza; luego este lo vendió a terceros, que no domicilian en la Región Selva. Esto corrobora que la empresa realizó operaciones en la Región Selva en un porcentaje inferior al 75% que exige la norma antes señalada. c) De conformidad con los cruces de información realizados por la administración tributaria a Putpaña Isuiza, Mobil Oil del Perú, Promotora Oriental S.A.C. y Vidagro Selva S.A.C., se advierte que estas empresas tienen en común accionistas, directores o gerentes y que las operaciones se realizaron con la finalidad de que la empresa codemandada obtenga indebidamente el reintegro tributario. Afirma la Sala Superior que la empresa codemandada se encontraba en la capacidad de conocer que el destino final de los productos era su consumo fuera de la Región Selva. **1.2 RECURSO DE CASACIÓN** Con fecha veintiséis de enero de dos mil veintidós, la Procuraduría Pública Adjunta a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, interpone recurso de casación (fojas seiscientos diez del EJE). Sustenta su recurso en la siguiente infracción normativa: a) **Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 48 y 49 (numeral 2) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas** Señala que la infracción normativa cometida por el Ad Quem se produce al interpretar erróneamente el contenido normativo establecidos en los artículos 48 y 49 (numeral 2) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Agrega que en el considerando diez la Sala Superior estima erróneamente que se ordene al Tribunal Fiscal emita una nueva resolución sobre los cuestionamientos efectuados por SUNAT para la declaración de improcedencia de las solicitudes de reintegro tributario. Asimismo, sostiene que para el cálculo del porcentaje de operaciones realizadas en la región selva, corresponde verificar que dichas operaciones se realicen dentro de la región selva, sin distinguir el destino que se le otorgue a los bienes con posterioridad a ello; el reintegro tributario solo resulta aplicable en la medida que se cumplan los requisitos y que los bienes ingresen efectivamente a la región selva, siendo así, queda claro que correspondía otorgar el referido beneficio por los bienes contenidos en las indicadas facturas, ya que se

comprobó que las operaciones se realizaron dentro de la región selva, por tanto, el destino que realicen los clientes respecto a los bienes adquiridos en esta región no es responsabilidad del vendedor, quedando claro que la empresa Strong Loreto S.A.C. cumplió con los requisitos formales para realizar el reintegro tributario. Siendo así, queda claro que Strong Loreto S.A.C. cumplió con lo establecido en el artículo 48 de la ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que le corresponde el reintegro tributario establecido. AUTO CALIFICATORIO Mediante auto de calificación de fecha siete de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declara **procedente** el recurso interpuesto por el Tribunal Fiscal respecto de la causal indicada en el acápite anterior. **II. CONSIDERANDO Primero: Delimitación del petitório 1.1** Es materia de pronunciamiento de fondo, el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, confirma en parte la sentencia apelada, únicamente en el extremo que declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, del diecinueve de marzo de dos mil diecinueve. **1.2** Se trae a casación la siguiente infracción normativa: interpretación errónea de los artículos 48 y 49 (numeral 2) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas **1.3** Es del caso recordar que la naturaleza del recurso de casación es ser un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, que cumple la función nomofláctica por control del derecho. Esto implica que los cuestionamientos en que debe formularse el indicado recurso deben ser de índole jurídica y no fáctica o de revaloración probatoria, con lo cual se asegura el cumplimiento de los fines de la casación, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia. Segundo: Sobre la infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 48 y 49 (numeral 2) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas **2.1** El Tribunal Fiscal aduce principalmente que: i) Para el cálculo del porcentaje de operaciones realizadas en la Región Selva con arreglo a lo prescrito por el inciso c) del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, corresponde verificar que dichas operaciones se realicen dentro de la citada región, sin distinguir el destino que se les otorgue a los bienes con posterioridad a ello. Al respecto, argumenta que erróneamente la sentencia de vista determinó que durante el ejercicio dos mil seis la empresa Strong Loreto S.A.C. tuvo operaciones en la Región Selva menores al 75%, excluyendo la venta de bienes efectuada a Cein Putpaña Isuiza, debido a que estos fueron posteriormente vendidos por dicha persona a Promotora Oriental S.A.C. y Vidagro Selva S.A.C. y estas empresas tienen sus domicilios fiscales en la región San Martín, la cual no pertenece a la Región Selva desde el siete de julio de dos mil cinco, de conformidad con la Ley N° 28575, y que adicionalmente constituyen empresas vinculadas a la empresa Strong Loreto S.A.C. ii) Argumenta que la empresa Strong Loreto S.A.C. cumplió con lo prescrito por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, esto es, que se encuentra comprobado que las ventas realizadas se produjeron en la Región Selva; por tanto, a la empresa Strong Loreto S.A.C. le corresponde el reintegro tributario. En consecuencia, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019 se ajusta a ley. (ii) La sentencia de vista al confirmar la sentencia apelada que declara fundada en parte la demanda estaría vulnerando el principio de legalidad, dado que se estaría realizando un análisis extensivo de la norma, en tanto el destino que realicen los clientes respecto a los bienes adquiridos en la Región Selva no resulta de responsabilidad del vendedor. **2.2** Sobre el particular, es pertinente previamente precisar que la causal de interpretación errónea se configura cuando el juez ha elegido una norma pertinente, pero se ha equivocado en su significado, y por una interpretación defectuosa le da un sentido o alcance que no tiene. Jorge Carrión Lugo sostiene al respecto que "la interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances"¹. **2.3** En esa línea, a fin de establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, se debe partir del texto legal de las disposiciones denunciadas. Así, tenemos: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas - Decreto Supremo N° 055-99-EF Artículo 48.- Reintegro Tributario Los comerciantes de la Región que compren bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503 y los especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, provenientes de

sujetos afectos del resto del país, para su consumo en la misma, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del Impuesto que éstos le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago emitido de conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la presente Ley, en lo que corresponda. El monto del reintegro tributario solicitado no podrá ser superior al dieciocho por ciento (18%) de las ventas no gravadas realizadas por el comerciante por el periodo que se solicita devolución. El monto que exceda dicho límite constituirá un saldo por reintegro tributario que se incluirá en las solicitudes siguientes hasta su agotamiento. [...] Artículo 49.- Casos en los cuales no procede el Reintegro No será de aplicación el reintegro tributario establecido en el artículo anterior, en los casos siguientes: 2. Cuando el comerciante de la Región no cumpla con lo establecido en el presente Capítulo y en las normas reglamentarias y complementarias pertinentes. [...] 2.4 Luego de citar las disposiciones normativas denunciadas por la entidad recurrente, corresponde acudir a las premisas fácticas fijadas por las instancias de mérito, las mismas que son las siguientes: **2.4.1** El trece de mayo de dos mil ocho, Strong Loreto S.A.C. solicitó el reintegro tributario del IGV por los periodos octubre a diciembre de dos mil siete por la suma de doscientos ochenta y cinco mil ochocientos noventa y ocho soles con cero céntimos (S/ 285,898.00), respecto de bienes tales como aceites, lubricantes, artículos de ferretería, construcción, entre otros. **2.4.2** La Intendencia Regional Loreto, mediante Resolución de Intendencia N° 122-180-000578/SUNAT, declaró improcedentes tales solicitudes, debido a que la administración verificó que la empresa realizó operaciones en la Región Selva por menos del 75% del total de sus operaciones, al haber detectado que vendió los productos a Cein Putpaña Isuiza, quien a su vez los vendió a las empresas Promotora Oriental S.A.C. y Vidrago Selva S.A.C., las mismas que se encuentran ubicadas en el departamento de San Martín, es decir, fuera de la Región Selva, y además estas empresas se encuentran vinculadas económicamente con la empresa codemandada, al tener los mismos socios, gerentes y directores. **2.4.3** Contra la referida resolución de Intendencia, la contribuyente presentó recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 125-014-0001395/SUNAT, del veintiuno de marzo de dos mil once. **2.4.4** Finalmente, respecto al recurso de apelación presentado, se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, que revocó la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001395/SUNAT, ordenando se otorgue el reintegro tributario solicitado. Así concluyó la etapa administrativa. **2.5** La sentencia de primera instancia declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la SUNAT, por tanto, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019; improcedente la demanda respecto de la pretensión accesorias a la pretensión principal; y que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada y su pretensión accesorias. Por su parte, la sentencia de vista, del doce de octubre de dos mil veintiuno, confirma la sentencia apelada que declaró fundada en parte la demanda de la entidad SUNAT, únicamente en el extremo que declaró la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal, ello con base en los datos fácticos subsumidos en las premisas normativas sobre los requisitos legales para gozar del beneficio tributario. Al realizar una interpretación sistemática de los artículos 45, 46 y 48 y el numeral 2 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que: [...] Por tales razones, se llega a la conclusión de que dichos artículos no deben ser interpretados en forma aislada y descontextualizada, sino de manera conjunta a efectos de establecer claramente quienes son los beneficiarios del reintegro tributario, el lugar en que deben realizar sus operaciones a efectos de gozar este reintegro y dónde deben ser consumidos los bienes adquiridos por los comerciantes de la región selva. En consecuencia, los contribuyentes que estén comprendidos dentro de la región selva, esto es, en el departamento de Loreto, tienen derecho al beneficio de reintegro tributario del Impuesto General a las Ventas, es decir, a la devolución del Impuesto General a las Ventas pagado en las compras que realizan a sujetos afectos del resto del país, para lo cual es necesario que los bienes adquiridos sean comercializados y consumidos en la misma región en un porcentaje no menor al 75% de sus operaciones de acuerdo a lo requerido en el literal c) del artículo 46 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entendiéndose por operaciones, para efectos del Impuesto General a las Ventas, tanto a la venta de bienes como a los servicios realizados íntegramente en la región, conforme el literal d) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. **2.5.1** Agrega la recurrida en su octavo considerando, al analizar si se ha cumplido con lo establecido en el inciso c) del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que: [...] **la finalidad del reintegro tributario es que los productos se consuman en la Región Selva, y si bien es**

cierto, prima facie, esta se acreditaría cuando la operación o la venta se realiza en la Región Selva, también lo es que por efectos de la vinculación con las empresas referidas, el contribuyente estaba en la capacidad de saber que el destino final del consumo era fuera de la Región Selva, por lo que no era posible acceder al beneficio tributario, como en efecto ha sucedido en el presente caso, puesto que en sede administrativa se ha acreditado de manera objetiva, en base no solo de los medios probatorios aportados por la empresa codemandada, sino también de lo recabado de oficio a través del cruce de información efectuado, que la empresa codemandada vendió los productos de aceites y lubricantes de motor al señor Cein Putpaña Isuiza en Iquitos-Loreto, dentro de la Región Selva, y que este el mismo día, al mismo precio y en su totalidad los vendió a las empresas Promotora Oriental S.A.C. y Vidrago Selva S.A.C., en el departamento de San Martín, fuera de la Región Selva, siendo que las tres empresas tienen en común accionistas, directores y gerentes.(...) En ese orden de ideas, se concluye que la empresa codemandada no ha logrado desvirtuar las observaciones contenidas en el Informe N° 5172-2010-SUNAT/2Q-0200, que determinó que había realizado ventas dentro de la Región Selva menores al 75% de sus operaciones, por lo que no ha cumplido con el requisito previsto en inciso c) del artículo 46 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y por tanto, no tiene derecho al beneficio del reintegro tributario de acuerdo al numeral 2) del artículo 49 del TUO de la norma acotada. [Énfasis agregado] **2.5.3** De acuerdo a los términos de la sentencia de vista, se deduce que utiliza como premisa mayor o normativa que una de las condiciones para el goce del beneficio tributario reside en que el consumo se realice en la Región Selva. **2.6** Continuando con la labor interpretativa, el colegiado superior advierte que el artículo 45 de la Ley del Impuesto General a las Ventas determina el ámbito de aplicación del beneficio tributario de reintegro dentro de la Región Selva: “Se denominará “Región”, para efectos del presente Capítulo, al territorio comprendido por los departamentos de Loreto, Ucayali, San Martín, Amazonas y Madre de Dios”, siendo del caso precisar que de **conformidad con el Artículo 2 de la Ley N° 28575, publicada el 6 Julio 2005, se excluye al departamento de San Martín del ámbito de aplicación del presente artículo, referido al reintegro tributario del Impuesto General a las Ventas a los comerciantes de la Región de la Selva.** 2.7 Siguiendo con el análisis, corresponde interpretar la norma del artículo 45 con las normas del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, el cual prevé los requisitos para el goce del beneficio tributario: Artículo 46.- Requisitos para el beneficio Para el goce del reintegro tributario, los comerciantes de la Región deberán cumplir con los requisitos siguientes: a) Tener su domicilio fiscal y la administración de la empresa en la Región; b) Llevar su contabilidad y conservar la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal; c) Realizar no menos del setenta y cinco por ciento (75%) de sus operaciones en la Región. Para efecto del cómputo de las operaciones que se realicen desde la Región, se tomarán en cuenta las exportaciones que se realicen desde la Región, en tanto cumplan con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas; [...] **2.8** Por su parte, la norma del artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que el reintegro tributario está dirigido a los comerciantes de la Región Selva que compren bienes contenidos en el apéndice del Decreto Ley N° 21503 y en el Arancel Común anexo al Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano, con el fin de que los aludidos bienes se consuman en la Región Selva. La disposición normativa establece lo siguiente: Artículo 48.- Reintegro Tributario Los comerciantes de la Región que compren bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503 y los especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, provenientes de sujetos afectos del resto del país, **para su consumo en la misma, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del Impuesto que éstos le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago emitido de conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la presente Ley, en lo que corresponda.** [Énfasis agregado] Cabe mencionar que la norma del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula los casos en los que no procede el reintegro tributario; su numeral 2 ha previsto este supuesto: “Cuando el comerciante de la Región no cumpla con lo establecido en el presente Capítulo y en las normas reglamentarias y complementarias pertinentes”. En esa línea, la sentencia de vista, en su octavo considerando, concluye que la empresa codemandada no ha logrado desvirtuar el incumplimiento de su parte del requisito de haber realizado ventas dentro de la Región Selva de no menos del 75% de sus operaciones; así, al haber incumplido el requisito

previsto en inciso c) del artículo 46 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la citada empresa no tiene derecho al beneficio del reintegro tributario, con lo cual advierte el colegiado superior que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, del diecinueve de marzo de dos mil diecinueve, contraviene lo establecido en el citado inciso c) del artículo 46, incurriendo en causal de nulidad. **2.9** En mérito a lo anteriormente desarrollado, en función nomofiláctica, se advierte que existe coincidencia entre las normas identificadas en esta sentencia casatoria con las normas interpretadas y aplicadas en la sentencia de vista, en el sentido normativo de que es condición para el goce del beneficio tributario el consumo de bienes en la Región Selva; con lo cual, no se establece que la sentencia de vista haya incurrido en la infracción normativa —denunciada por el Tribunal Fiscal— de interpretación errónea de los artículos 48 y 49 (numeral 2) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas. **En tal sentido, el recurso de casación resulta infundado. DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 398 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública Adjunta a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida mediante resolución número veinticuatro, del doce de octubre de dos mil veintiuno, que confirmó en parte la sentencia apelada únicamente en el extremo que declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02677-5-2019, del diecinueve de marzo de dos mil diecinueve, y que revocó la sentencia apelada en el extremo que dispone el reenvío al Tribunal Fiscal a efectos de que emita nuevo pronunciamiento; en los seguidos por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y contra la empresa Strong Loreto S.A.C., sobre acción contenciosa administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I, Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.
C-2201944-15

CASACIÓN N° 11728-2022 LIMA

TEMA: INTERESES MORATORIOS POR PAGOS A CUENTA
SUMILLA: El precedente contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 —que ha sido dejado sin efecto— no se pronuncia directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta, sino que el tema central radica en los métodos de interpretación que se deben aplicar. Siendo ello así, no resulta aplicable para determinar si corresponde el pago de los intereses moratorios del impuesto a la renta que se discute en el presente proceso. **PALABRAS CLAVE:** impuesto a la renta, intereses moratorios, pagos a cuenta

Lima, seis de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa número once mil setecientos veintiocho guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la demandante **Termoselva S.R.L.** el trece de abril de dos mil veintidós (fojas trescientos cuarenta y cinco a cuatrocientos treinta y dos del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de marzo de dos mil veintidós (fojas trescientos catorce a trescientos treinta y tres), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirma** la sentencia apelada, contenida en la resolución número quince, del diez de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento sesenta y seis a ciento noventa), **en el extremo que declaró infundada** la demanda en cuanto a la pretensión principal y sus accesorias referidas al reparo. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del veintiuno de septiembre de dos mil veintidós (fojas quinientos sesenta y nueve a quinientos ochenta y cuatro del cuaderno de casación), se declaró

procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante **Termoselva S.R.L.**, por las siguientes causales: **a) Interpretación errónea del literal a) del artículo 85 del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario.** Indica la recurrente que la Sala Superior desconoce que en nuestro sistema tributario el marco legal del coeficiente aplicable para la determinación de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta se encuentra indicado en el literal a) del artículo 85 de la LIR y se interpreta en función al impuesto calculado al momento de declarar. De otro lado, desconoce que el artículo 34 del Código Tributario ha señalado que solo prescribe los intereses y sanciones aplicables por no cumplir con pagar los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de forma oportuna. Por lo que, los intereses sólo se generan si el contribuyente no cumple con la obligación de abonar mensualmente los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta; y, dentro de los plazos previstos en la ley, tal y como lo indicó de forma expresa la Sala de Derecho Constitucional y Social en la página N° 22 del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013. Agrega que la propia Corte Suprema estableció con carácter vinculante que los intereses moratorios sólo se generan cuando los pagos a cuenta no son cancelados dentro de los plazos previstos por la legislación que los regula y en modo alguno por modificaciones realizadas y que supuestamente modifican la base sobre la cual se tiene que determinar el coeficiente aplicable a dichos pagos. En tal sentido, la Sala Superior debió tener en cuenta que el literal a) del artículo 85 de la LIR indica que el coeficiente aplicable a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de dos mil once, se obtiene en base al “impuesto calculado” del ejercicio precedente al anterior. Por tal motivo, cualquier otra base de cálculo de dicho coeficiente resulta contraria a ley. **b) Aplicación indebida del artículo 88 del Código Tributario, así como del artículo 43 de la Constitución del Estado (invocando regulación implícita del principio de capacidad contributiva) e inaplicación de los artículos 1, 28 y 29 inciso b) del mismo código.** Refiere que la Sala Superior aplicó indebidamente un supuesto que señala que los intereses moratorios correspondientes a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplican sobre la base de los pagos a cuenta no determinados correctamente. Para lo cual se basa en el artículo 88 del Código Tributario. Este y el artículo 43 de la Constitución establecen que la declaración jurada debe realizarse de manera correcta o asumir las consecuencias respecto de la determinación de la obligación tributaria, la cual conforme a la interpretación sistemática de los artículos 1, 28 y 29. b) del Código Tributario, no comprende a la determinación de anticipos o pagos a cuenta, pues la deuda u obligación tributaria viene dada por el tributo, los intereses y las multas, pero no por los anticipos o pagos a cuenta. Agrega que se diferencia entre tributos y los pagos a cuenta, precisamente, porque los pagos a cuenta no son tributos. **c) Inaplicación del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.** Argumenta la impugnante que la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema ha reafirmado en la página N° 23 de la citada Sentencia que: “(...) el artículo 34 del Código Tributario regula el pago de intereses moratorios respecto a los pagos a cuenta considerando como el supuesto normativo para la generación de los intereses el pago no oportuno (...) mas no así sobre el pago a cuenta realizado oportunamente y cuyo monto luego del pago deviene en menor a consecuencia de la rectificación de la declaración del Impuesto a la Renta que sirvió como base para generar el coeficiente para establecer la cuota mensual (...).” Así, la Corte Suprema ha indicado con carácter vinculante que sólo se generan intereses con ocasión del pago no oportuno de los Pagos a Cuenta, teniendo siempre en cuenta que el coeficiente aplicable a ellos se determina en base al tributo calculado al momento de cumplir con la obligación y en modo alguno en base a las modificaciones posteriores que puedan darse, ya sea producto de una Declaración Jurada Rectificatoria o de una redeterminación de la propia autoridad tributaria. Señala que diversa jurisprudencia avala la aplicación del criterio recogido en la sentencia de casación N° 4392-2013 y corroboran la inaplicación de los intereses moratorios por supuestas omisiones referenciales, a raíz de una modificación posterior del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta en razón a la rectificación del impuesto a la renta de ejercicios previos. Además, que existen fallos de los órganos jurisdiccionales mediante los cuales se ha ordenado la inaplicación de intereses moratorios a raíz de una modificación posterior del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, como las Casaciones N° 21033-2019, 3612-2018, 5048-2012 y 13860-2017. Agrega que la entrada en vigor del reciente Decreto Legislativo N° 1528 que modifica el artículo 34 del Código Tributario

corroborar la inaplicación de intereses moratorios referenciales a los pagos a cuenta que se discuten en el presente caso. **d) Inaplicación de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario.** Refiere la impugnante que el propio Código Tributario prohíbe la interpretación extensiva de las normas tributarias, las mismas que sólo pueden ser interpretadas de acuerdo lo indicado de forma expresa en ellas. No obstante, ello no ocurrió en el presente caso toda vez que vía interpretación extensiva del literal a) del Artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria, convalidado por la Sala Superior, pretende que el coeficiente aplicable a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de dos mil once se calcule en base a un tributo del ejercicio anterior y precedente al anterior, redeterminados en un momento posterior a la fecha de liquidación del mismo, y no en base al "tributo calculado", como lo señala de forma expresa la norma citada. **e) Inaplicación del principio de reserva de ley prescrito en el artículo 74 de la Constitución y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario.** Indica la recurrente que la Sala Superior inaplicó el principio de reserva de ley, toda vez realizó una interpretación que no se encuentra recogida en el literal a) del artículo 85 de la LIR ni en el artículo 34 del Código Tributario. Así, ha transgredido el principio de reserva de ley, pues ha validado una actuación administrativa que se soporta en una interpretación que carece de toda base legal en materia tributaria. Lo que guarda estrecha relación con el hecho que no es posible que la autoridad tributaria exija cargas distintas a las previstas en la ley. **f) Inaplicación y, consecuentemente, vulneración del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** Refiere la recurrente que la Sala Superior inaplicó el artículo 234 de la LPAG, validando la Resolución de Multa, pese a que ésta fue emitida sin llevarse a cabo un debido procedimiento administrativo sancionador previo, y que al haber sido emitida prescindiendo del procedimiento legal establecido devenía en nula. Pues, la Sala Superior señaló que no se encuentra obligada a seguir el procedimiento sancionador previo, conforme se puede apreciar en el considerando 8.1 de la sentencia de vista; sin embargo, se puede apreciar que el artículo 234 de la LPAG establece que previo a cualquier acción sancionadora debe haber un procedimiento sancionador y que en el mismo deben resguardarse las siguientes garantías mínimas para el administrado, i) previo a la imposición de cualquier sanción, el administrado debe ser notificado con los hechos que se le imputan y la posible infracción que se le pudiera aplicar; y, ii) el administrado, una vez notificado con los hechos imputados y la posible infracción, debe contar con un plazo mínimo de cinco días, a efectos de que pueda formular sus alegaciones de defensa. **g) Inaplicación y, consecuentemente, vulneración del principio de culpabilidad.** Refiere la impugnante que la Administración Tributaria se ha limitado a verificar que el monto declarado por la Compañía coincida o no con la determinación establecida por ella, a fin de aplicar en forma mecánica el artículo 165 del Código Tributario. Es decir, comprobada la diferencia por ella determinada, ha procedido a imponer una multa por el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, la Administración Tributaria debía tener presente que el principio de culpabilidad es un principio de plena aplicación en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, en virtud del cual se exige la comprobación de dolo o culpa por parte del deudor tributario para la imputación válida de la comisión de una infracción. En el presente caso, la compañía en ningún momento ha declarado cifras o datos falsos, ha omitido circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos. Las discrepancias de nuestra declaración jurada y la determinación realizada por la Administración Tributaria se han debido en todo momento a la labor de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Así, en ningún momento ha existido una intención o negligencia dirigida a perjudicar los intereses del fisco. En todo caso, debe ser la autoridad tributaria quien debe probar tal situación. **h) Inaplicación y, consecuentemente, vulneración del principio de tipicidad.** Argumenta la impugnante que conforme al principio de tipicidad sólo pueden ser sancionados actos o actividades expresamente especificadas como infracciones en las normas competentes. Siendo ello así, no pueden ser materia de sanción, aquellas conductas que no se encuentren comprendidas en el supuesto de hecho del tipo infractor. Agrega que el hecho que la determinación realizada por la compañía no coincida con la realizada por la autoridad tributaria no significa que la compañía haya declarado falsamente, sino que por el contrario, significa (en todo caso) que existe una discrepancia entre ambas declaraciones pero en modo alguno una declaración falsa, máxime si se tiene en cuenta que nuestro sistema de

declaración de la obligación tributaria es uno en donde el propio contribuyente es quien tiene que entender e interpretar las normas tributarias y en función de ellas presentar la declaración de la obligación que considera correcta. Por tanto, es claro que en el presente caso la Compañía en modo alguno declaró cifras y/o datos falsos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil once y sus pagos a cuenta, motivo por el cual no correspondía que se le aplique la sanción impuesta en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda.** Mediante escrito presentado el seis de noviembre de dos mil diecinueve (fojas doce a noventa y tres), Termoselva S.R.L. interpuso demanda contencioso administrativa, con el siguiente petitorio: Pretensión principal: Solicita se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06856-1-2019 en cuanto confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140011731, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación números 012-003-0047027, 012-003-0047015 y 012-003-0047016, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once y pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once, y las Resoluciones de Multa números 012-002-0024001, 012-002-0023999 y 012-002-0024000 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Primera pretensión accesoria la pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140011731, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las mencionadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal: Se declare la nulidad de las resoluciones de determinación, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once y por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, y de las resoluciones de multa giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal: Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que, de corresponder, proceda a la devolución inmediata de los pagos que se hubieran realizado en virtud de las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. Pretensión subordinada a la pretensión principal: Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de las resoluciones de multa, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. Primera pretensión accesoria a la pretensión subordinada: Se declare la nulidad de la resolución de Intendencia en el extremo de las resoluciones de multa y la nulidad de estas últimas. Segunda pretensión accesoria a la pretensión subordinada: Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de las resoluciones de multa, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito presentado el trece de diciembre de dos mil diecinueve (fojas noventa y siete a ciento diecinueve), contesta la demanda, solicitando que esta se declare infundada. Argumenta que lo único que el contribuyente cuestiona vía demanda es que no debe pagar intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta enero y febrero de dos mil once, por lo que no es materia de cuestionamiento el hecho de que determinó de manera incorrecta el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once. Así, considera que si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del impuesto a la renta se modifica la base de cálculo o la información asignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando estos se determinaron y declararon no se utilizó información veraz y, por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente que correspondía. Así, se infringió las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación. Así, en caso con posterioridad al vencimiento

o a la determinación del impuesto a la renta se modifica la base de cálculo o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuanto estos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación. En ese sentido, considera que aceptar la tesis de la empresa demandante, con relación a que no se debe aplicar intereses moratorios ni sanción alguna cuando el contribuyente declare y pague un monto distinto al que por ley estaba obligado a pagar respecto de los pagos a cuenta, generaría un efecto perverso, puesto que los contribuyentes declararían y pagarían montos irreales, con lo cual se vulneraría el sustento constitucional del pago del tributo y sus obligaciones vinculadas, como es el pago a cuenta, vulnerando además el principio de capacidad contributiva. **1.2.2.** El Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el dieciséis de diciembre de dos mil diecinueve (fojas ciento veinte a ciento sesenta y uno), contesta la demanda, solicitando que esta se declare infundada. Argumenta que no resulta aplicable el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, pues los hechos acaecidos en el presente caso son diferentes a los de la citada sentencia de casación. Así, no resultan correctas las alegaciones de la empresa demandante, puesto que el Tribunal Fiscal no contraviene el precedente vinculante recaído en la sentencia de casación. También, señala que no existe norma jurídica alguna que ordene la inaplicación de los intereses moratorios para la configuración del supuesto argumentado por la demandante; inclusive no existe supuesto alguno en las normas tributarias que exceptúe la aplicación de los intereses moratorios, siendo más bien que su no aplicación sería contraria a ley. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Fue emitida por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, el diez de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento sesenta y seis a ciento noventa), y declaró **fundada en parte** la demanda, en consecuencia, nulas las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06856-1-2019, de Intendencia N° 0150140011731, de Determinación N° 012-003-0047027 y de Multa N° 012-002-0024001, en el extremo del reparo "gastos de participación de utilidades". Asimismo, se ordenó a la administración tributaria reliquidar la deuda tributaria y devolver a la demandante el importe que esta le hubiere cancelado por conceptos referidos a gastos de participación de utilidades, con los respectivos intereses hasta su efectiva devolución, conforme a los considerandos de la presente resolución; e **infundada** la demanda en lo demás que contiene. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes argumentos principales: Sobre la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de 2011 La Casación N° 4392-2013-LIMA es un pronunciamiento de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en un caso concreto; además, la referida casación establece un precedente vinculante sobre la limitación de la interpretación extensiva y restrictiva para interpretar disposiciones tributarias. Para efectos de los pagos a cuenta, no debe considerarse solo los alcances literales del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sino, por mandato de la norma positiva, tener en cuenta al conjunto de normas relacionadas con el cumplimiento de esa obligación, entre ellas, el artículo 88 aludido, regulador de la declaración tributaria, como obligación del administrado según el Código Tributario, en una interpretación sistemática por ubicación de la norma. En ese sentido, el Juzgado señala que no es suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas que la administración tributaria establezca, sino que ello debe efectuarse correctamente y con el sustento debido, **en aplicación literal y sistemática** de las normas, a efectos de cumplir con la finalidad para la cual fueron creados los pagos a cuenta. Así, tomando en cuenta que la determinación de los coeficientes con base en la redeterminación del cálculo del tributo en el ejercicio dos mil nueve, **genera un mayor monto al declarado originalmente**; entonces, da como resultado omisiones por tales pagos a cuenta e intereses, que corresponden ser abonados, de conformidad con el artículo 34 del Código Tributario, al no haberse honrado la integridad de los pagos a cuenta en su oportunidad, de modo que ingresaron a las arcas fiscales montos inferiores a los que correspondía. De lo expuesto, el Juzgado concluye que los argumentos que sustentan la pretensión principal de nulidad

referida a la falta de motivación de la resolución impugnada, con relación al reparo por exceso de depreciación e inaplicación de la Casación N° 4392-2013, devienen infundados, y se ampara solo el extremo referido al reparo de los gastos por la participación de los trabajadores en las utilidades, por lo que la administración tributaria debe reliquidar la deuda tributaria de la recurrente reconociéndole el derecho a deducir los gastos reparados en ese extremo, al haberse reconocido y ordenado judicialmente a favor de sus extrabajadores el derecho al pago por participación de utilidades. Respecto a la pretensión subordinada, se señala que lo alegado por la demandante respecto a que se ha vulnerado el debido procedimiento al no haberse seguido procedimiento establecido en el artículo 234 de la Ley General del Procedimiento Administrativo, deviene infundado, dado que existe una norma especial que regula el procedimiento de fiscalización en materia tributaria. Por otro lado, aprecia que la administración tributaria ha seguido el procedimiento establecido en las normas especiales (Código Tributario y Reglamento de Fiscalización), comunicando el inicio del procedimiento de fiscalización a través de la Carta de Presentación N° 130011392580-01 SUNAT, de fecha nueve de agosto de dos mil trece, estableciendo el periodo y tributo a fiscalizar, e indicando los nombres de los auditores que realizarían la fiscalización. Asimismo, se aprecia que, con la emisión del Requerimiento N° 0122130001724, entre otros, se solicitó a la demandante absuelva las inconsistencias advertidas por la administración tributaria respecto de su declaración de rentas, otorgando el plazo legalmente establecido para su absolución, por lo que el Juzgado no aprecia que se haya vulnerado el derecho de defensa de la recurrente. Igualmente, se señala que en el presente caso se imputa a la demandante la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, conducta que no establece dentro de su tipificación la existencia de un elemento subjetivo, esto es la "intención de obtener provecho indebido". De esta forma, solo basta la verificación de la configuración de la conducta infractora sin que se precise considerar la intención del agente, esto conforme al esquema de responsabilidad objetiva en materia tributaria. En consecuencia, la pretensión subordinada referida a la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, en el extremo que confirma las resoluciones de multas impuestas, deviene infundada y deben desestimarse las respectivas pretensiones accesorias de la subordinada, al seguir la misma suerte de conformidad con el artículo 87 del Código Procesal Civil. **1.4. Sentencia de vista:** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del veintinueve de marzo de dos mil veintidós (fojas trescientos catorce a trescientos treinta y tres) adopta la siguiente decisión²: **confirma** la sentencia expedida mediante la resolución quince, del diez de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró **infundada** la demanda en cuanto a la pretensión principal y sus accesorias, referidas al reparo por exceso en depreciación del activo fijo y a los intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once, y en cuanto a la pretensión subordinada y sus accesorias. Expresa la Sala Superior estos principales razonamientos: Respecto a los intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once En el presente caso, no se ha configurado contravención del precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, fundamento de la pretensión planteada en la demanda, debido a que la demandante calculó el coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de dos mil once con base en el impuesto a la renta del ejercicio dos mil doce; sin embargo, posteriormente la administración en virtud a un procedimiento de fiscalización respecto del ejercicio dos mil once, modificó el coeficiente de los pagos a cuenta, determinando un mayor impuesto al declarado originalmente, lo que generó omisiones por tales pagos a cuenta e intereses. Precisa que los intereses corresponden ser abonados de conformidad con el artículo 3 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al no haberse honrado la integridad de los pagos a cuenta en su oportunidad, en tanto ingresaron a las arcas fiscales montos inferiores al que correspondía y se privó al Estado de la disposición de esos recursos, sin justificación alguna. Por tanto, la resolución administrativa impugnada no incurre en causal de nulidad, razón por la cual debe desestimarse la pretensión principal; deben seguir la misma suerte las respectivas pretensiones accesorias. De la pretensión subordinada, señala que los reparos sobre exceso de depreciación y modificación de coeficiente de pagos a cuenta no han sido desvirtuados por la accionante en esta instancia, por lo que se encuentra

acreditada la configuración de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y no se verifica vulneración alguna de los principios de tipicidad y de culpabilidad, máxime si con base en este último principio debe reiterarse que en materia tributaria la infracción se determinará de forma objetiva, lo cual implica que será suficiente que la administración constatare su comisión en la realidad, sin necesidad de indagar y establecer si medio dolo o culpa del contribuyente infractor, postura que sin duda constituye una opción legislativa en el país y no ha sido variada de modo determinante tampoco mediante decisiones jurisprudenciales del Tribunal Constitucional. En consecuencia, dichos valores emitidos por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario se encuentran arreglados a derecho. En ese sentido, concluye que la resolución administrativa impugnada en el extremo de las resoluciones de multa no incurre en nulidad, por lo que desestima la pretensión subordinada y sus accesorias, confirmando la sentencia en dicho extremo. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **TERCERO. Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter material 3.1.** A fin de emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas denunciadas, se deben citar las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo). **3.1.1.** Mediante la Carta de Presentación N° 130011392580-01 SUNAT⁵, del nueve de agosto de dos mil trece, la administración tributaria inició contra la demandante una fiscalización definitiva de los periodos enero a diciembre de dos mil once, para lo cual emitió el Requerimiento N° 0122130003033⁶ y solicitó diversa documentación contable y tributaria a la parte demandante referida al ejercicio fiscalizado. **3.1.2.** Finalizado el procedimiento de fiscalización, la SUNAT efectuó diversos reparos a la determinación efectuada por la demandante y emitió, con fecha treinta y uno de marzo de dos mil catorce, la Resolución de Determinación N° 012-003-0047027⁷, por el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable 2013, por los siguientes reparos: i) montos pagados por concepto de participación en las utilidades efectuadas sin seguir los procedimientos establecidos en los Decretos Legislativos N° 677 y N° 892 y el Decreto Supremo N° 009-98-TR, los cuales constituyen actos de liberalidad y que conforme al principio de causalidad no son deducibles; y ii) exceso de depreciación de activo fijo; y las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047015 a

N° 012-003-0047026⁸ por pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil once y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023999 a N° 012-002-0024001⁹ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del impuesto a la renta de dos mil once y sus pagos a cuenta de enero y febrero de dos mil once. **3.1.3.** Al no encontrarse conforme con los valores emitidos por la SUNAT, la demandante interpuso recurso de reclamación¹⁰ el veintidós de mayo de dos mil catorce. Dicho recurso de reclamación fue resuelto por la Resolución de Intendencia N° 0150140011731¹¹, del treinta de enero de dos mil quince, la cual declaró infundada la reclamación interpuesta. **3.1.4.** El once de marzo de dos mil quince, la empresa demandante presentó recurso de apelación¹² contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011731, el cual fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06856-3-2019¹³, del veintiséis de julio de dos mil diecinueve. Esta resolución revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140011731 en el extremo referido a los reparos por los montos pagados por concepto de participación de utilidades a veintiocho trabajadores, y a la modificación de coeficientes de los pagos a cuenta de enero a febrero del dos mil once, ordenando a la administración proceder de acuerdo a lo dispuesto en la resolución, y confirmando la en lo demás que contiene. **3.2.** En ese panorama y de acuerdo a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que el asunto controvertido en sede administrativa se centró en determinar si resulta válido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a los reparos por i) montos pagados por concepto de participación en las utilidades efectuadas sin seguir los procedimientos establecidos en los Decretos Legislativos N° 677 y N° 892 y el Decreto Supremo N° 009-98-TR, los cuales constituyen actos de liberalidad y que conforme al principio de causalidad no son deducibles; y ii) exceso de depreciación de activo fijo; las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047015 al 012-003-0047026 por pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil once y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023999 a N° 012-002-0024001 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del impuesto a la renta de dos mil once y sus pagos a cuenta de enero y febrero de dos mil once. **3.3.** Sin embargo, por resolución suprema únicamente se ha declarado procedente el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Termoselva S.R.L. por infracciones normativas referidas a los intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once, conforme a la pretensión principal y accesoria. **3.4.** Por tanto, en torno a este extremo girará el debate ante esta Sala Suprema, y sobre el mismo se emitirá pronunciamiento en los siguientes considerandos. **CUARTO.** De este modo, precisamos que, al haberse declarado procedente el recurso de casación por infracciones normativas (por interpretación errónea, aplicación indebida e inaplicación) respecto de cada reparo, corresponde que también, en aplicación del principio de concentración y dirección procesal, las denuncias materiales merezcan pronunciamiento de manera conjunta y por cada reparo, tal y como fueron denunciadas en el recurso de casación. **4.1.** En tal contexto, respecto a la infracción normativa por interpretación errónea, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances¹⁴. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **4.2.** Respecto a la infracción normativa por aplicación indebida, la doctrina señala que: [...] hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma.¹⁵ Por su parte, Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino en otros, tales como: a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se

aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto.¹⁶

4.3. Por último, respecto al error que sostiene la infracción normativa por inaplicación, se debe anotar que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional nacional ha señalado, sobre el particular, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo.

4.4. Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación implica que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invoca y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas.

QUINTO. Bajo tal contexto, iniciamos el análisis sobre los intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once, referido a las infracciones normativas por i) interpretación errónea del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario; ii) aplicación indebida del artículo 88 del Código Tributario, así como del artículo 43 de la Constitución Política del Perú (invocando regulación implícita del principio de capacidad contributiva) e inaplicación de los artículos 1, 28 y 29 (inciso b) del mismo código; iii) inaplicación del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013; iv) inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, v) inaplicación del principio de reserva de ley prescrito en el artículo 74 de la Constitución y la norma IV del título preliminar del Código Tributario; vi) inaplicación y, consecuente vulneración del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, vii) inaplicación y vulneración del principio de culpabilidad; y viii) inaplicación y vulneración del principio de tipicidad.

5.1. En ese propósito, debemos citar los contenidos normativos para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: - El inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, 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 inciso siguiente. - El artículo 34 del Código Tributario establece que: El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación

principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración. - El artículo 88 del Código Tributario tiene este contenido que: De la declaración tributaria. 88.1 Definición, forma y condiciones de presentación La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello. Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada. 88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria. La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. En el caso de aquellos deudores tributarios que ostenten, de acuerdo con la calificación efectuada por la SUNAT, cualquiera de los dos niveles de cumplimiento más bajos de aquellos establecidos por la normativa correspondiente, el plazo para el pronunciamiento antes referido es de noventa (90) días hábiles. La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. En el caso de aquellos deudores tributarios que ostenten, de acuerdo con la calificación efectuada por la SUNAT, cualquiera de los dos niveles de cumplimiento más bajos, de aquellos establecidos por la normativa correspondiente, el plazo para el pronunciamiento antes referido es de noventa (90) días hábiles. Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial. No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. - El artículo 43 de la Constitución Política del Perú indica que: La República

del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado y se organiza según el principio de la separación de poderes. - El artículo 74 de la Constitución Política del Perú regula que: Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. - El artículo 1 del Código Tributario establece que: La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. - El artículo 28 del Código Tributario dice que: La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33°; 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y, 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°. - Leemos en el inciso b) del artículo 29 del Código Tributario: El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello. El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente. Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos: (...) b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente - La norma VIII del título preliminar del Código Tributario tiene el siguiente tenor: Son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica. Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente. - La norma IV del título preliminar del Código Tributario dice que: 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. - El artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que: Para el ejercicio de la potestad sancionadora se requiere obligatoriamente haber seguido el procedimiento legal o reglamentariamente establecido caracterizado por: 1. Diferenciar en su estructura entre la autoridad que conduce la fase instructora y la que decide la aplicación de la sanción, cuando la organización de la entidad lo permita. 2. Considerar que los hechos declarados probados por resoluciones judiciales firmes vinculan a las entidades en sus procedimientos sancionadores. 3. Notificar a los administrados los hechos que se le imputen a título de cargo la calificación de las infracciones que tales hechos pueden construir y la expresión de las sanciones que, en su caso, se le pudiera imponer, así como la autoridad competente para imponer la sanción y la norma que atribuya tal competencia. 4. Otorgar al administrado un plazo de cinco días para formular sus alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico conforme al numeral 162.2 del Artículo 162, sin que la abstención del ejercicio de este derecho pueda considerarse elemento de juicio en contrario a su situación. 5.2. Sobre este extremo, la empresa demandante afirma esencialmente que en aplicación del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 no correspondía la aplicación de intereses moratorios por pagos a cuenta del impuesto a la renta cuando estos se realizan oportunamente y se calculan aplicando el coeficiente con base en elementos vigentes y válidos al momento de su liquidación, por lo que no tiene la obligación de pagar intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil once. Por su parte, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal consideran que no se aplica la referida casación porque se vulnera el deber de contribuir. 5.3. En ese sentido, tenemos que la controversia respecto de este extremo consiste en determinar si corresponde o no el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta. **SEXTO.** Esta labor debe partir de la interpretación de los artículos directamente vinculados con lo que es materia de controversia, a efectos de establecer si el sentido otorgado por la Sala Superior es el correcto; para ello, es conveniente en principio establecer el marco conceptual y doctrinal que sobre la interpretación jurídica existe. 6.1. Diremos en principio que la interpretación normativa pretende descubrir el significado último de las normas jurídicas cuando se está frente al supuesto en que el sentido de las mismas no es claro a partir de su análisis lógico-jurídico interno¹⁷. Respecto del tema bajo estudio, tenemos que la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario prevé que: "Al aplicar las normas tributarias **podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho [...]**" [énfasis agregado]. De su texto, se desprende que el ordenamiento jurídico tributario no ha restringido método, técnica u otro para la interpretación de las normas tributarias, con la salvedad de la restricción que la propia norma contempla: "En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley". 6.2. Respecto de los métodos de interpretación normativa, el Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Expediente N° 03088-2009-PA/TC que: Solo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para, la solución del caso concreto, a efectos de optimizar el valor justicia. [...] establecer la **ineludible obligación del operador judicial, juez o sala superior** encargado de ejecutar lo resuelto en el proceso judicial, **de valerse de los siguientes métodos de interpretación jurídica: el literal, el histórico y el finalista (ratio mandato)** [...]. [Énfasis agregado] 6.3. La determinación del método más apropiado para la interpretación normativa tributaria pasaría por describir los diferentes métodos interpretativos, tales como el literal, de la ratio legis, lógico, sistemático, histórico, finalista, entre otros; y, hecho ello, establecer cuál sería el idóneo y pertinente para dar el sentido correcto a los textos normativos que subyacen a los preceptos legales tributarios aplicados en el caso de autos. Sin embargo, recurrir a tales métodos se hace innecesario si consideramos el tipo de normas tributarias involucradas —inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta— que establecen obligaciones al producirse los supuestos de hechos configurados en la norma tributaria; por lo que, en tal circunstancia, deviene correcto iniciar aplicando el método

literal, dado que permite atribuir a las normas tributarias involucradas el sentido más inmediato que resulta del uso común de las palabras y de las reglas gramaticales, para luego pasar a establecer la concordancia con los demás preceptos legales de naturaleza tributaria que regulan el tema. **6.4.** El artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece la **obligación** de los contribuyentes que obtengan renta de tercera categoría de **abonar con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta** que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, para cuyo efecto considera dos sistemas que aparecen descritos en los incisos a) y b). Para el caso de autos importa el señalado en el inciso a), según el cual las cuotas mensuales se determinarán aplicando 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. De acuerdo al penúltimo párrafo del artículo invocado, los ingresos netos están constituidos por el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar; de donde el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta se obtiene dividiendo el impuesto del ejercicio anterior (numerador) entre los ingresos netos del mismo ejercicio (denominador). **6.5.** Se entiende que las diferencias de cambio son resultados que se consideran para determinar la renta neta y que pueden originar ganancias (ingresos) o pérdidas que serán imputables al ejercicio en que las operaciones se hayan realizado; es decir, pueden incrementar o disminuir la renta neta. En esa línea, cabe recordar que la obtención del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta de tercera categoría, de acuerdo al inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, es el resultado de dividir el monto del impuesto calculado que corresponde al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio gravable. En ese sentido, la diferencia de cambio viene a constituir parte de los ingresos netos del ejercicio a efectos de determinar el coeficiente que se empleará para determinar la cuota mensual de los pagos a cuenta del impuesto a la renta. **6.6.** Sobre el particular, cabe señalar que esta Sala Suprema en la Casación N° 6619-2021-Lima emitió un **precedente vinculante de obligatorio cumplimiento** que estableció las siguientes reglas: **5.4.1** Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan. **5.4.2** Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. **5.4.3** No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable: i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial. **5.4.4.** Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. **5.4.5.** Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. [Subrayado agregado] **6.7.** Igualmente, es importante notar que en el fundamento 3.18.1 del referido precedente se ha señalado que: En las reglas vinculantes de este precedente se aprecia que la Sala Suprema que lo emitió no se pronuncia directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de

intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta, sino que el tema central de las reglas vinculantes gira en torno a los métodos de interpretación que se deben aplicar, en particular a las reglas contenidas en los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario que regulan los pagos a cuenta. [Subrayado agregado] **6.8.** De esta manera, queda claro que el precedente contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013, el mismo que ha sido dejado sin efecto por esta Sala Suprema, no se pronuncia directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no aplicar intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta, sino que el tema central radica en los métodos de interpretación que se deben aplicar. Siendo ello así, no resulta aplicable para determinar si corresponde el pago de los intereses moratorios del impuesto a la renta que se discute en el presente proceso. **6.9.** Igualmente, ha quedado determinado que los denominados “pagos a cuenta” son “obligaciones tributarias” singulares que se vinculan estrechamente a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan, pero que cuentan con reglas propias, como son las que se derivan de su nacimiento y devengo; por tanto, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que lo informan, enmarcándose en una determinada opción de política fiscal, congruente con nuestro sistema tributario. **6.10.** En consecuencia, en mérito a la línea argumentativa trazada en los anteriores considerandos de esta resolución, esta sala de casación colige que la conclusión a que arriba la Sala Superior de origen —consistente en que “[...] no es suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas que la Administración Tributaria establezca, sino que ello debe efectuarse correctamente y con el sustento debido, [...] la demandante calculó el coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 en base al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, sin embargo posteriormente la administración en virtud a un procedimiento de fiscalización respecto del ejercicio 2011, modificó el coeficiente de los pagos a cuenta, determinando un mayor impuesto al declarado originalmente, lo que generó omisiones por tales pagos a cuenta e intereses. Siendo que tales intereses corresponden ser abonados [...]”—, ha sido el resultado de una interpretación correcta del segundo párrafo de la norma VIII y IV del Código Tributario, así como del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que han sido denunciados en las infracciones normativas de la casación bajo análisis, y así corresponde que estas sean desestimadas. **SEPTIMO.** Ahora bien, considerando que el precedente antes citado ha establecido que el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta es una obligación particular de naturaleza tributaria independiente de la obligación “principal” en el marco de la política fiscal (cuya naturaleza es de “sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria”), y que corresponde su cobro cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda; se pasa a analizar su pago en el presente caso, para lo cual se debe tener en cuenta que la Constitución Política del Perú en su artículo 74 establece que: “[...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”. Siendo ello así, el ejercicio de la potestad tributaria conlleva el respeto de los límites establecidos en nuestro ordenamiento jurídico, ya sea que se trate de normas de orden constitucional o legal. **7.1.** En el presente caso, tratándose de obligaciones legales vinculadas a la determinación y pago de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, se debe apreciar que recaen sobre la SUNAT las facultades de recaudación, determinación, fiscalización y sanción, respecto a las obligaciones vinculadas a tales obligaciones tributarias. Por tanto, es pertinente identificar y distinguir las disposiciones que establecen las diversas obligaciones que serán de cargo de los contribuyentes. **7.2.** El ordenamiento jurídico establece reglas para la determinación de las obligaciones de pagos a cuenta del impuesto a la renta que deben abonar los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría dentro de determinados plazos, cuya recaudación permite solventar al fisco parte del gasto público. Así, la forma de cálculo de los montos que corresponde abonar con carácter de “pagos a cuenta” se encuentra regulada en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. **7.3.** Asimismo, el legislador ha establecido que el incumplimiento del pago oportuno de tales obligaciones genera intereses moratorios, conforme lo señala el artículo 34 del Código Tributario. **7.4.** Sin perjuicio de ello, el legislador también ha previsto otras obligaciones —distintas al cumplimiento de pago de forma oportuna— que también deben ser cumplidas por los contribuyentes. Así, tenemos que el artículo 87 del Código Tributario regula que

los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y de determinación que realice la administración tributaria. **7.5.** Al respecto, Bravo Cuccini¹⁸ sostiene que el artículo 87 del Código Tributario comprendía algunos de los deberes formales dispuestos respecto de los sujetos pasivos, para facilitar las labores de fiscalización de la administración tributaria, precisando que el universo de deberes formales no debe entenderse circunscrito al referido artículo, en tanto existen otras normas que disponen deberes adicionales a los regulados en el artículo comentado. **7.6.** De esta forma, cuando la administración tributaria ejerce su facultad de fiscalización, puede encontrar que el contribuyente no ha cumplido con su obligación de pago de forma oportuna, en cuyo caso será pasible de ver incrementada su deuda con los intereses moratorios correspondientes. **7.7.** En esa línea, el artículo 61 del Código Tributario prevé que: “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 [...]”. Asimismo, el artículo 88 del mismo cuerpo legal dice que: “La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o normas de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria [...]”. Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”. Por último, el artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que: “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 [...]”. Así, conforme lo establece el artículo 1220 del Código Civil, el pago se entiende efectuado **solo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación**, es decir, es finalidad del pago el cumplimiento de la obligación debida conforme a la norma. **7.8.** En ese sentido, para la validez de los pagos a cuenta del impuesto a la renta no basta determinar su monto aplicando el coeficiente respectivo entre los ingresos netos obtenidos en el mes, con los obtenidos en el periodo similar anterior, sino también constituye obligación legal que dichos pagos se efectúen en forma **oportuna y correcta**; caso contrario, se deberán aplicar intereses moratorios por el retraso en el pago. **7.9.** Del mismo modo, incumplir los deberes de determinar y declarar correctamente genera consecuencias relacionadas con los intereses moratorios por no haber ingresado al fisco en el plazo de ley el monto correcto que correspondía. Además, en las declaraciones referidas a los pagos a cuenta, el deudor tributario tiene la obligación de determinarlos y declararlos conforme a ley con base en información real, pues los pagos a cuenta se constituyen en obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria que se devengará al final del periodo, y son independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible. **7.10.** Así, además de la obligación de declarar, determinar y pagar el impuesto a la renta anual, existe la obligación de determinar conforme a ley los pagos a cuenta que corresponda efectuar, los que se calculan según los ingresos netos del mes y la información consignada en declaraciones juradas anuales de los ejercicios anteriores. Consecuentemente, la modificación de la información que sirvió de base para la determinación de los pagos a cuenta genera una modificación de la base del cálculo del coeficiente utilizado, lo que a su vez origina que, en el momento de cancelar el referido pago a cuenta, no ingrese al fisco el monto debido sino uno inferior, lo que genera los intereses moratorios correspondientes. **7.11.** Por tanto, estando a los argumentos expuestos, se colige que la Sala de mérito, al haber establecido en la sentencia de vista recurrida en casación que resultan aplicables los intereses moratorios por los pagos diminutos efectuados por la empresa demandante en los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de dos mil once, dado que su coeficiente fue modificado como consecuencia de la fiscalización efectuada por la administración tributaria respecto del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once; lo ha hecho con base en una correcta interpretación y aplicación debida sobre los alcances del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, del artículo 34 del Código Tributario, de los artículos 88, 1, 28 y 29 del Código Tributario y 43 de la Constitución Política del Perú. Por consiguiente, también deben declararse **infundadas** las causales normativas materiales denunciadas. **OCTAVO.** Sobre la inaplicación del artículo 234 de la Ley del

Procedimiento Administrativo General y la vulneración de los principios de culpabilidad y tipicidad, la empresa demandante en esencia señala que la resolución del Tribunal Fiscal debe ser declarada nula por haber confirmado las resoluciones de multa a pesar de que habrían sido emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, a lo que agrega que la conducta atribuida no se encontraría tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, puesto que no contaría con un requisito indispensable del tipo de infracción: el dolo o intención. **8.1.** El numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario regula que constituye infracción: No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. **8.2.** Por lo tanto, corresponde analizar si en el caso en concreto se incurrió o no en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, teniendo en cuenta que el cumplimiento del pago no exime de las demás obligaciones establecidas por el legislador, desde que las normas vinculadas al cumplimiento del pago no neutralizan los efectos de las disposiciones jurídicas referidas a las demás obligaciones establecidas por el legislador¹⁹. **8.3.** Al respecto, si bien en un primer momento el contribuyente abonó los pagos a cuenta conforme al cálculo del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once que se encontraba consignada en su declaración jurada, dentro del plazo establecido, no es menos cierto que de forma posterior, como resultado de un procedimiento de fiscalización, la administración tributaria redeterminó el impuesto calculado, lo que ha sido confirmado en parte por la última instancia administrativa (Tribunal Fiscal), de tal forma que queda acreditado que la información consignada en la declaración jurada no era correcta, y se incumplió una obligación establecida en la ley (artículo 88 del Código Tributario), lo que generó que aplique un coeficiente distinto al que le correspondía (conforme al resultado de fiscalización), conducta que se encuentra tipificada como infracción en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **8.4.** En ese contexto, se tiene que el hecho de que la contribuyente efectuara el pago oportuno de los pagos a cuenta del impuesto a la renta con base en la interpretación literal de los artículos 34 del Código Tributario y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que necesariamente se deba arribar a una conclusión automática respecto al cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada conforme al artículo 88 del Código Tributario, desde que se trata de obligaciones de naturaleza diferente, toda vez que la primera alude al cumplimiento de una obligación de dar determinada suma de dinero en favor del sujeto acreedor designado por ley, cuyo incumplimiento (es decir, la falta de pago oportuno) genera intereses moratorios; mientras que la obligación de presentar la declaración jurada consignando información correcta y sustentada alude al cumplimiento de determinada conducta, cuyo incumplimiento puede acarrear la comisión de infracción e imputación de sanciones administrativas. **8.5.** Las obligaciones antes descritas no solo ostentan una naturaleza distinta, sino que además se encuentran reguladas en diferentes disposiciones jurídicas, siendo que —conforme también lo ha señalado el colegiado superior— la imputación de las sanciones de multa a la empresa demandante encuentra sustento en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, ante el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 88 del mismo código. Es relevante verificar si efectivamente existía una obligación formal de parte de la recurrente, cuyo incumplimiento se encuentre tipificado como conducta infractora, conforme ocurrió en el caso de autos. **8.6.** A tal efecto, este Tribunal Supremo no comparte la tesis de la empresa recurrente respecto a que la redeterminación del impuesto a la renta de dos mil nueve, efectuada por la administración tributaria de forma posterior, como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, no genere efecto alguno sobre los pagos a cuenta, desde que ello implicaría desconocer el ejercicio de una facultad legítimamente atribuida a la administración tributaria, que encuentra sustento en los artículos 59 y 61 del Código Tributario²⁰. Esto es, supondría desconocer que la administración ostenta facultades de determinación y fiscalización, y las normas que establecen la obligación de que la declaración jurada contenga datos correctos y sustentados, cuyo incumplimiento además se encuentra tipificado como infracción. **8.7.** Ahora bien, con relación a la

infracción normativa por inaplicación del artículo 234 de la Ley N° 27444, respecto a que las resoluciones de multa fueron emitidas desconociendo el marco legal de las garantías del administrado contenidas en la disposición denunciada, tenemos que —conforme también lo advierte la instancia superior de mérito— el caso de autos se encuentra regulado bajo el marco normativo especial, esto es, por el Código Tributario, que regula el procedimiento de fiscalización en su artículo 62. Así, las multas fueron emitidas como consecuencia de tal procedimiento administrativo específico y no corresponde la aplicación de la Ley N° 27444, en virtud del principio de especialidad normativa, más aún cuando el Código Tributario regula la queja como medio para recurrir al Tribunal Fiscal frente a cualquier irregularidad presentada durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización. **8.8.** Finalmente, en lo que respecta a la presunta vulneración de los principios de culpabilidad y tipicidad, se debe estar a lo resuelto por este Tribunal Supremo en los considerandos precedentes, donde se ha concluido que la recurrente sí incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de modo que no tiene asidero lo alegado en este extremo. **8.9.** En esa línea de pensamiento y teniendo en cuenta lo desarrollado en el considerando anterior, queda claro que la sentencia de vista no es ajena a la normativa invocada ni la desconoce o la interpreta en un sentido o contenido que ella no prevé. En efecto, la Sala Superior ha coincidido con lo resuelto por el Juez de primera instancia y con lo advertido a nivel administrativo, en el sentido de que no se ha configurado contravención del precedente vinculante establecido en la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima. Por tanto, las alegaciones de la parte recurrente no pueden servir como sustento de las infracciones normativas denunciadas, tanto más si la Sala Superior ha practicado un correcto control jurídico de las actuaciones del Tribunal Fiscal y de la SUNAT, y ha cuidado que se dé una efectiva tutela de los derechos de la demandante. **NOVENO.** Estando a lo expuesto precedentemente, se concluye que la Sala de mérito no ha incurrido en infracción de las normas denunciadas. Así, la decisión de la sentencia de vista es acorde a derecho y a justicia, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación. III. **DECISIÓN** Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 398 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Termoselva S.R.L.**, del trece de abril de dos mil veintidós (fojas trescientos cuarenta y cinco a cuatrocientos treinta y dos). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del veintinueve de marzo de dos mil veintidós (fojas trescientos trece a trescientos treinta y tres), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por **Termoselva S.R.L.** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

² Hacemos esta reseña tomando en cuenta el extremo materia de casación.

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

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

⁵ Folio 253 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 7.

⁶ Folio 4 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 6.

⁷ Folio 23 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 7.

⁸ Folios 8 a 19 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 7.

⁹ Folios 2 a 6 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 7.

¹⁰ Folio 87 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 7.

¹¹ Folio 200 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 8.

¹² Folio 143 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 8.

¹³ Folio 10 del archivo que corresponde al expediente administrativo digital N° 8.

¹⁴ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grinley; p. 5.

¹⁵ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

¹⁶ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". En *Iustitia et ius*, año 1, N° 1; pp. 33-34.

¹⁷ RUBIO CORREA, Marcial (2017). El sistema jurídico. Introducción al Derecho. Undécima edición. Lima, Fondo Editorial PUCP; p. 220.

¹⁸ BRAVO CUCCI, Jorge y otros (2014). Código Tributario. Doctrina y comentarios. Lima, Instituto Pacífico; p. 684.

¹⁹ En esa misma lógica, resulta interesante advertir, a modo de ejemplo, que el efecto neutralizante de una norma que exonera al sujeto pasivo de dar una suma de dinero a favor del acreedor tributario, no significa que la norma de incidencia exoneratoria también neutralice los efectos de las demás normas que disponen deberes formales, en tanto se tratan de entidades normativas distintas.

BRAVO CUCCI, Jorge (2006). Fundamentos de derecho tributario. Lima, Palestra Editores; p. 237.

²⁰ En virtud de las cuales la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario se encuentra sujeta a dichas facultades de verificación y/o fiscalización.

C-2201944-16

CASACIÓN N° 21455-2021 LIMA

TEMA: ORDEN DE PAGO POR ERRORES MATERIALES DE REDACCIÓN O DE CÁLCULO

SUMILLA: De conformidad con el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, la orden de pago podrá ser emitida por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Asimismo, la cuadragésima segunda disposición final del Código Tributario señala que, en virtud del numeral 3 del artículo 78 de dicho código, se considera error si, para efectos de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud de la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores. En el presente caso, la recurrente incurrió en un error al determinar el pago a cuenta de julio de 2012, pues aplicó el coeficiente de 0.1514 en lugar del coeficiente de 0.1235. Por lo tanto, esta Sala Suprema verifica que la orden de pago impugnada fue emitida como consecuencia de un error de cálculo, de conformidad con el inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario.

PALABRAS CLAVE: declaración jurada rectificatoria, orden de pago, saldo a favor del impuesto a la renta empresarial

Lima, treinta de marzo de dos mil veintidós

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, el demandante, **BANCO BBVA PERÚ S.A.**, mediante escrito del catorce de septiembre de dos mil veintiuno (folios 313-326 del expediente judicial electrónico - EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista, contenida en la resolución número dieciocho, del veintisiete de agosto de dos mil veintiuno (folios 296-308), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirma la sentencia apelada, emitida mediante resolución número once, del veinticinco de mayo de dos mil veintiuno (folios 205-217), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Demanda El 24 de septiembre de 2018 (folios 48-61), el **BANCO BBVA PERÚ S.A.** interpuso demanda contencioso administrativa, con las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04904-9-2018, del 28 de junio de 2018, que confirma la validez de la Orden de Pago N° 011-001-0113796. **Pretensión accesoria:** Solicita que se ordene a la SUNAT la devolución de los importes que se hubieran pagado por la referida orden de pago, más los intereses correspondientes conforme a lo dispuesto en el Código Tributario. **Pretensión subordinada:** Se ordene a la SUNAT reliquidar el pago a cuenta del periodo julio de 2012, compensando el crédito por los pagos indebidamente generados en el ejercicio 2011 y de marzo a junio de 2012. Los argumentos de la demanda son los siguientes: **a)** Usó un mayor coeficiente que el determinado por la SUNAT, lo que benefició al fisco y, por lo tanto, no corresponde la emisión de una orden de pago por este concepto. Sin embargo, con relación a la aplicación del saldo a favor del impuesto a la renta señala que, en enero del 2012, presentó su declaración jurada anual original, la misma que rectificó en mayo de 2012, determinando un mayor saldo a favor del impuesto a la renta al declarado originalmente, el cual recién surtiría efectos luego de los 60 días hábiles siguientes a su presentación; por ello, optó por aplicar el referido saldo a favor del impuesto a la renta acreditado en su declaración jurada rectificatoria recién a partir del pago a cuenta del periodo julio de 2012, cuyo vencimiento fue en agosto de 2012. **b)** Respecto a oportunidad en que debe aplicarse el referido saldo a favor determinado producto de una declaración rectificatoria (es decir, si sus efectos deben retrotraerse o aplicarse el mayor crédito en la oportunidad en que se identifica), no existe una norma expresa, por lo que no podría encontrarse frente a un error de cálculo que encaje en lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario, sino que

corresponde la emisión de una resolución de determinación, más aún cuando el anexo de la orden de pago no realiza ningún análisis de los alcances del artículo 88 del Código Tributario respecto de la declaración rectificatoria, sino que tal análisis recién se efectúa mediante la resolución de Intendencia apelada ante el Tribunal Fiscal. **c)** Se ordene a la SUNAT la reliquidación de la orden de pago tomando en cuenta los créditos originados en el ejercicio 2011 y pagos a cuenta de marzo a junio del 2012, los mismos que son generados previamente a la deuda materia de cobranza, y respecto de los cuales el Tribunal Fiscal ha constatado la existencia de un proceso de solicitud de compensación y devolución en trámite ante el Poder Judicial, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal resolviera la validez de la orden de pago se encontraba supeditada a lo que se resolviera por el Poder Judicial; no obstante, el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado al respecto. **Contestaciones de la demanda** El dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 81-87), con los siguientes argumentos: **a)** El demandante no ha considerado lo dispuesto por el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante el cual se señala que la compensación del saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá efectuarse contra el pago a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que presente la declaración jurada que contiene dicho saldo a favor, por lo que la orden de pago materia de análisis debía tomar en cuenta las declaraciones rectificatorias y aplicar el mayor saldo a favor del impuesto a la renta a partir de enero de 2012 en adelante. **b)** La administración tributaria, en ejercicio de las facultades de las cuales se encuentra premunida con el fin de lograr el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, advirtió que el citado pago a cuenta debió ser calculado aplicando el coeficiente de 0.1235, coeficiente que fue determinado en atención a la información declarada por el propio contribuyente en su declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio 2011, presentada por el recurrente el 14 de mayo de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° 750510395. De otro lado, al verificar el arrastre del saldo a favor, detectó que este ya había sido aplicado y por consiguiente desconoció el monto de S/ 13'536,193.00 (trece millones quinientos treinta y seis mil ciento noventa y tres soles con cero céntimos). **c)** Respecto al cálculo del coeficiente, señala que, en la declaración jurada rectificatoria, el recurrente consignó como impuesto a la renta del ejercicio 2011 el monto de S/ 439'671,452.00 (cuatrocientos treinta y nueve millones seiscientos setenta y un mil cuatrocientos cincuenta y dos soles con cero céntimos) y por ingresos netos del ejercicio 2011 la suma de S/ 3559'062,506.00 (tres mil quinientos cincuenta y nueve millones sesenta y dos mil quinientos seis soles con cero céntimos), y producto de la división de los citados conceptos se obtuvo el coeficiente de 0.1235. En aplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía usar este coeficiente y no el de 0.1514, utilizado por el recurrente, lo que evidencia que incurrió en error al determinar el pago a cuenta julio 2012, conforme se detalla en el Anexo a la Orden de Pago N° 011-001-01-13796. **d)** En cuanto al saldo a favor de renta, en la declaración jurada del pago a cuenta del impuesto a la renta de julio de 2012 (Formulario PDT 621 N° 774021519) la recurrente consignó un saldo a favor del ejercicio anterior (2011) ascendente a S/ 13'436,193.00 (trece millones cuatrocientos treinta y seis mil ciento noventa y tres soles con cero céntimos), conforme consta en el Anexo de la Orden de Pago N° 011-001-01-13796, el cual no fue reconocido por la SUNAT. **e)** Mediante la declaración jurada original del impuesto a la renta del ejercicio 2011 (PDT 670 N° 75000325, presentada el 10 de enero de 2012), el recurrente declaró un saldo a favor de S/ 76'604,628.00 (setenta y seis millones seiscientos cuatro mil seiscientos veintiocho soles con cero céntimos), el cual fue rectificado conforme declaración rectificatoria presentada el 14 de mayo de 2012 (Formulario PDT 670 N° 750510395) y declaró como saldo a favor S/ 90'037,821.00 (noventa millones treinta y siete mil ochocientos veintinueve soles con cero céntimos). Luego, mediante una segunda declaración rectificatoria (PDT 670 N° 750566419, presentado el 14 de marzo de 2017), el recurrente declaró un saldo a favor de S/ 64'221,037.00 (sesenta y cuatro millones doscientos veintinueve mil treinta y siete soles con cero céntimos). **f)** La compensación del saldo a favor generado en el ejercicio 2011 correspondía que se efectuara contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que se presente la declaración jurada que contiene dicho saldo a favor, por lo que, en el presente caso, al haberse presentado la declaración jurada original el 10 de enero de 2012, correspondía que el saldo a favor se aplique contra los pagos a cuenta de enero de 2012 en adelante. **g)** La administración, mediante la segunda declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del

ejercicio 2011, comprobó que el coeficiente a aplicar en la declaración mensual julio 2012, en efecto se mantuvo en 0.1235. En cuanto al saldo a favor, la recurrente en esta segunda declaración rectificatoria disminuyó el saldo a favor a S/ 64'221,037.00 (sesenta y cuatro millones doscientos veintinueve mil treinta y siete soles con cero céntimos), la cual surtió efectos con su presentación, conforme al numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario. **h)** En ese contexto, la administración procedió a determinar la aplicación del saldo a favor a S/ 64'221,037.00 (sesenta y cuatro millones doscientos veintinueve mil treinta y siete soles con cero céntimos) contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2012 y advirtió que dicho saldo a favor fue aplicado contra el pago a cuenta de enero de 2012 y parcialmente contra el pago a cuenta de febrero de 2012, con lo cual se agotó y no existía saldo a favor a aplicar contra el pago a cuenta de julio de 2012. En consecuencia, queda demostrado que la Orden de Pago N° 011-001-0113796 ha sido emitida con arreglo a ley. **i)** En cuanto a lo alegado por el contribuyente, sobre la compensación de pagos indebidos contra la deuda tributaria del pago a cuenta del impuesto a la renta de julio 2012, se debe señalar que con fecha 28 de septiembre de 2018 se expidió la Resolución de Intendencia N° 0121800017470, mediante la cual se dio respuesta al pedido de devolución de pagos por multas vinculadas al impuesto a la renta del ejercicio 2008 y la SUNAT, actuando conforme al artículo 39 del Código Tributario, dispuso la devolución del pago en exceso a favor del contribuyente y la compensación de oficio por la deuda del pago a cuenta de julio 2012, por lo que la deuda se encuentra extinguida, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 27 del Código Tributario. **j)** Si lo que el contribuyente desea es impugnar lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 0121800017470, deberá hacerlo en la vía correspondiente. Asimismo, en caso el contribuyente considere que realizó pagos indebidos o en exceso, tiene expedito el derecho de solicitar la devolución o compensación correspondiente ante la administración, la cual se reserva el derecho de evaluar su procedencia o no. El 19 de octubre de 2018, 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 91-105) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes argumentos: **a)** La compensación del saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá efectuarse contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que se presente la declaración jurada que contenga dicho saldo a favor. De lo expuesto, la Orden de Pago N° 011-001-0113796 impugnada fue emitida como consecuencia de un error de cálculo y se sustentó en la información consignada en las declaraciones del recurrente, por lo que fue emitida con arreglo a ley y no se observa que la administración tributaria haya incurrido en alguna causal de nulidad. **b)** La Orden de Pago N° 011-001-0113796 ha sido emitida conforme a derecho, puesto que en su expedición se debía tomar en cuenta las rectificatorias y aplicar el mayor saldo a favor a partir de enero de 2012; en consecuencia, se emitió conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 78 del Texto Único Ordenado del Código Tributario por errores de cálculo en el arrastre de saldos. **c)** Conforme a lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su reglamento, queda claro que la compensación del saldo a favor originada por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá efectuarse contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que se presente la declaración jurada que contiene dicho saldo a favor. **d)** La compensación del saldo a favor generado en el ejercicio 2011 correspondía que se efectuara contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que se presente la declaración jurada que contiene dicho saldo a favor, por lo que, en el presente caso, al haberse presentado la declaración jurada original de enero de 2012, correspondía que el saldo a favor se aplique contra los pagos a cuenta de enero de 2012 en adelante. **e)** La demandante no contaba con saldo a favor correspondiente al ejercicio 2011, para ser utilizado contra el pago a cuenta del impuesto a la renta de julio de 2012, lo cual evidencia el error en la declaración mensual. **f)** De lo expuesto, se observa que la orden de pago impugnada fue emitida como consecuencia de un error de cálculo y se sustentó en la información consignada en las declaraciones de la recurrente, por lo que fue emitida con arreglo a ley y no se observa que la administración haya incurrido en alguna causal de nulidad. Por lo tanto, no corresponde que se declare la nulidad de la citada orden de pago. **g)** Finalmente, en cuanto a lo alegado por el recurrente respecto a que se compense la deuda por el pago a cuenta de julio de 2012 con los pagos indebidos que habría realizado por pagos a cuenta de enero, febrero, abril y mayo de 2011, cabe

indicar que ello no resulta atendible, pues, como el mismo banco señala, se encuentran pendientes de resolver procesos contencioso administrativos vinculados a tales pagos indebidos, por lo que el Tribunal Fiscal no puede avocarse a causas de competencia del Poder Judicial. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución once del veinticinco de mayo de dos mil veintiuno (folios 205-217), el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La sentencia señala los siguientes fundamentos: **OCTAVO:** [...] Sin embargo, conforme se aprecia del Anexo a la citada orden de pago emitida el 27 de diciembre de 2016, la Administración advirtió válidamente que el citado pago a cuenta de julio 2012, debió ser calculado aplicando el coeficiente de 0,1235 lo que arrojaba como pago a cuenta el importe de S/ 48'952, 044.00, determinado en base a la información contenida en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada por la demandante el 14 de mayo de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° 750510395 y además, la Administración desconoció el monto de S/ 13'536,193.00 por concepto de la compensación del saldo a favor del período anterior (2011), toda vez que conforme se advierte del punto (2) referido a las Observaciones efectuadas en dicho valor, señala que dicho saldo a favor debería haber sido aplicado desde el período enero de 2012 (en aplicación del artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta y 55 de su respectivo Reglamento), que es el período en el que se presentó la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, siendo que al período julio de 2012, dicho saldo ya se encontraba agotado. Cabe precisar que en la declaración jurada rectificatoria, la demandante consignó como Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 el monto de S/ 439'671,452.00 y por ingresos netos del ejercicio la suma de S/ 3 559'062,506.00, siendo que de la división de los citados conceptos se obtiene el coeficiente de 0,1235; en tal sentido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía que para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período julio de 2012 se utilizara el coeficiente de 0,1235 y no el de 0,1514 utilizado por la demandante, con lo que se evidencia que se incurrió en un error al determinar el aludido pago a cuenta, pues con la aplicación del coeficiente de 0,1235 sobre los ingresos netos del período julio de 2012 (S/ 396'372,828.00) se determinaba un pago a cuenta de S/ 48'952,044.00, tal como se detalla por la SUNAT en el Anexo a la Orden de Pago N° 011-001-011 3796, por lo que este aspecto del valor impugnado es conforme a derecho, aun cuando la demandante alegue en su demanda que quien se ha beneficiado con la aplicación del coeficiente incorrecto de 0.1514 es la Administración. **NOVENO.-** Que, siendo ello así, se advierte que en atención a las normas descritas en el considerando Séptimo (específicamente, del numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la LIR), la compensación del saldo a favor del Impuesto a la Renta generado en el ejercicio 2011 correspondía que se efectúe contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente en que se presente la declaración jurada conteniendo dicho saldo a favor, por lo que en el presente caso, al haberse presentado la declaración jurada original del IR, el 10 de enero de 2012, correspondía que el saldo a favor se aplique contra los pagos a cuenta de enero de 2012 en adelante, ello independientemente al hecho de que la demandante presente declaraciones rectificatorias posteriores incrementando o disminuyendo el importe declarado. Es decir, una vez que el contribuyente opta por el momento a partir del cual se aplicará el saldo a favor del Impuesto a la Renta contra los pagos a cuenta del ejercicio inmediato siguiente, dicho momento no se ve modificado con las posteriores rectificatorias del monto en sí mismo declarado, por lo que, carece de sustento lo señalado por la demandante en el sentido que, optó por aplicar el referido saldo a favor del Impuesto a la Renta acreditado en su declaración jurada rectificatoria recién a partir del pago a cuenta del período julio de 2012 toda vez que recién en dicho período habría surtido efectos su declaración rectificatoria. Conforme hemos mencionado en el párrafo precedente, en relación a la oportunidad en que debe aplicarse el referido saldo a favor determinado producto de una declaración rectificatoria, la norma expresa aplicable al presente caso, es el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la LIR, norma que por cierto, no es facultativa, sino imperativa, por lo que no correspondía que se emita una resolución de determinación como alega la demandante, ya que esto último hubiera sido aplicable en la medida que el contribuyente no pueda deducir o inferior cuál es la causa del desconocimiento del saldo a favor, situación que no ha ocurrido en el presente caso, ya que conforme hemos mencionado, la SUNAT indicó en el anexo de la Orden de pago, que el referido saldo correspondía ser aplicado desde

el pago a cuenta del mes de enero 2012, conforme fluye de la propia información presentada por el contribuyente en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011. Es decir, en el presente caso, es válida la emisión de una orden de pago en base al numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, toda vez que la única discusión radica en el momento desde el cual era aplicable el saldo a favor del Impuesto a la Renta y no, cómo es que se llegaba a obtener el mismo, ya que este último aspecto, fluye de las propias declaraciones de la demandante. Por los argumentos desarrollados, no corresponde amparar el primer y segundo argumento de la demandante. **DÉCIMO.-** Que, como tercer argumento, la demandante solicita que se ordene a la SUNAT la reliquidación de la orden de pago tomando en cuenta los créditos originados en el ejercicio 2011 y pagos a cuenta de marzo a junio del 2012, los mismos que son generados previamente a la deuda materia de cobranza, y respecto de los cuales el Tribunal Fiscal ha constatado la existencia de un proceso de solicitud de compensación y devolución, en trámite ante el Poder Judicial, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal resolviera que la validez de la orden de pago se encontraba supeditada a lo que se resuelva por el Poder Judicial, no obstante, el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado al respecto. En relación a lo señalado en el sentido que el Tribunal Fiscal no ha tenido en cuenta la existencia de un procedimiento en trámite de solicitud de compensación y/o devolución cabe precisar que dichos procedimientos administrativos son distintos al examen de validez y legalidad de la Orden de Pago N° 011-001- 0113796 materia de autos, pues se tratan de procedimientos no contenciosos en el que la demandante afirma haber presentado una solicitud no contenciosa –vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del IR de marzo a junio de 2012– que deberá ser analizada y finalmente estimada o desestimada mediante una sentencia judicial firme (lo que no se acredita en autos). Más aún, si a la fecha de emisión de la Orden de Pago impugnada, no quedaba aún demostrado en autos que existiera efectivamente un crédito reconocido por la Administración Tributaria a favor de la demandante. Considerando ello, no correspondía que la Administración Tributaria reliquide la deuda contenida en la Orden de Pago N° 011-001-0113-796, así como tampoco que el Tribunal Fiscal haya supeditado su pronunciamiento en función a lo que se resuelva respecto de la compensación y devolución mencionados por la demandante. **Sentencia de Vista** La sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del veintisiete de agosto de dos mil veintiuno (folios 296-308), 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, confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número once, del veinticinco de mayo de dos mil veintiuno (folios 205-217), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Los fundamentos son los siguientes: **QUINTO.-** [...] **5.6. Incidiéndose en el caso concreto, respecto a los agravios (i) y (ii),** se verifica de los actuados administrativos a que se contrae el expediente de su propósito acompañado que la Administración detectó errores en la determinación del pago a cuenta julio 2012 sobre la base de lo declarado por el contribuyente en la declaración anual del Impuesto a la Renta 2011 (DDJJ original y su rectificatoria). Así, en el presente caso, es menester resaltar que es materia de impugnación la Orden de Pago N° 011-001-0113796, la cual fue emitida el 27 de diciembre de 2016, y como sustento legal y fáctico de su emisión tenemos el numeral 3) del artículo 78 del Código Tributario y la declaración jurada presentada por la recurrente, mediante Formulario PDT 621 N° 774021519 el 21 de agosto de 2012. 5.7. Así, como bien se ha precisado en la RTF, cuya nulidad se demanda, el contribuyente declaró por el período julio 2012 por concepto de ingresos netos el importe de S/ 396'372,828.00, y aplicó el coeficiente de 0.1514, determinó como pago a cuenta el importe de S/ 60'010,846.00. La Administración Tributaria, en ejercicio de las facultades de las cuales se encuentra premunida con fines de lograr el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, advirtió que el citado pago a cuenta debió ser calculado aplicando el coeficiente de 0.1235, coeficiente que fue determinado en atención a la información declarada por el propio contribuyente en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada por la recurrente el 14 de mayo de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° 750510395. De otro lado, al verificar el arrastre del saldo a favor, detectó que este ya había sido aplicado y, por consiguiente, desconoció el monto de S/ 13'536,193.00. Respecto del cálculo del coeficiente, tenemos que en la declaración jurada rectificatoria, la recurrente consignó como Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 el monto de S/ 439'671,452.00 y por ingresos netos del ejercicio la suma de S/ 3 559'062,506.00, y producto de la división de los citados conceptos se obtiene el coeficiente de

0,1235; en aplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía usar este coeficiente y no el de 0,1514, utilizado por la recurrente, lo que evidencia que la recurrente incurrió en error al determinar el pago a cuenta julio 2012, conforme se detalla en el Anexo a la Orden de Pago N° 011-001-01-13796, desprendiéndose de lo expuesto que la referida OP, ha sido emitida válidamente, conforme la normatividad citada precedentemente. [...] **5.9. Respecto al agravio (iii)**, en cuanto al saldo a favor de renta, en la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Julio de 2012 (Formulario PDT 621 N.º774021519) la recurrente consignó un saldo a favor del ejercicio anterior (2011) ascendente a S/ 13'436,193.00, conforme consta en el Anexo a la Orden de Pago N° 011-001-01-13796, el cual no fue reconocido por la SUNAT. En los actuados, tenemos que mediante la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (PDT 670 N° 750000325 presentada el 10 de enero de 2012) la recurrente declaró un saldo a favor de S/. 76'604,628.00, el cual fue rectificado conforme declaración rectificatoria presentada el 14 de mayo de 2012 (Formulario PDT 670 N° 750510395) y declaró como saldo a favor S/. 90 037 821,00. Luego, mediante una segunda declaración rectificatoria (PDT 670 N° 750566419 presentada el 14 de marzo de 2017) la recurrente declaró un saldo a favor de S/ 64'221,037. [...] **5.10.** Asimismo, la Administración, mediante la segunda declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, comprobó que el coeficiente a aplicar en la declaración mensual julio 2012, en efecto se mantuvo en 0.1235. En cuanto al saldo a favor, la recurrente en esta segunda declaración rectificatoria disminuyó el saldo a favor a S/ 64'221,037.00, la cual surtió efectos con su presentación conforme con el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario. En ese contexto, la Administración procedió a determinar la aplicación del saldo a favor a S/ 64'221,037.00 contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y advirtió que dicho saldo a favor fue aplicado contra el pago a cuenta de enero de 2012 y parcialmente contra el pago a cuenta de febrero de 2012, agotándose, por lo que no existía saldo a favor a aplicar contra el pago a cuenta de julio de 2012; en consecuencia, queda demostrado que la Orden de Pago N° 011-001-0113796 ha sido emitida con arreglo a ley. [...] Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación —aplicación indebida del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió la norma denunciada como tal, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. **Causal procedente del recurso de casación** Mediante auto de calificación del ocho de marzo de dos mil veintidós (folios 107-118 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el demandante **BANCO BBVA PERÚ S.A.**, por la siguiente causal: aplicación indebida del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese contexto, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En tal sentido, corresponde a los jueces de casación verificar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la

procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de la única causal de naturaleza material SEGUNDO. Aplicación indebida del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario 2.1.** Ante todo, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción de alega: Artículo 78.- ORDEN DE PAGO La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes: [...] 3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. **2.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La Sala Superior insistió en la aplicación del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario, a pesar de que luego de dictada la orden de pago por supuestos errores en la declaración de tributos, la misma SUNAT, mediante la Resolución de Determinación N° 0120030109379, declaró que no existieron tales errores. De modo que, si hubiera respetado el principio de legalidad, la Sala habría advertido que la norma antes citada solo es aplicable cuando existe un error imputable al contribuyente al momento de declarar sus tributos. **b)** A juicio de la Sala Superior, las órdenes de pago emitidas al amparo del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario son inalterables, inmodificables o inmutables frente a las posteriores decisiones de la SUNAT que corrigen o enmiendan errores de esa misma entidad, a pesar de que no existe ninguna disposición, jurisprudencia o principio que sostenga tal postulado. Marco normativo aplicable **2.3.** Para efectos de resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, detallar el marco normativo aplicable. **2.4.** De conformidad con el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), por el acto de la determinación de la obligación tributaria, **i)** el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y **ii)** la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. **2.5.** De otro lado, con relación a la declaración jurada, el numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, precisa que se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada. **2.6.** Asimismo, con relación a la declaración jurada rectificatoria, el numeral 88.2 del artículo del Código Tributario señala lo siguiente: [...] La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior [...]. **2.7.** Respecto de la orden de pago, el primer párrafo del artículo 78 del Código Tributario señala que es el acto en virtud del cual la administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la resolución de determinación. **2.8.** Además, el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario señala que la orden de pago podrá ser emitida por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la orden de pago, la administración tributaria considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. **2.9.** De otro lado, la cuadragésima segunda disposición final del Código Tributario señala que, en virtud del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, **se considera error si para efectos de los pagos a cuenta del**

impuesto a la renta se usa un coeficiente o porcentaje que no ha sido determinado en virtud de la información declarada por el deudor tributario en periodos anteriores.

2.10. Con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría, el artículo 85 del del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta), antes de la modificación por el Decreto Legislativo N° 1120, señala lo siguiente: Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta. b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. [...]

2.11. Además, el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, si el monto de los pagos a cuenta excediera el impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor **contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.** **2.12.** De igual modo, el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que, para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: **1.** Solo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría. **2.** Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar, se compensará el anticipo adicional; en segundo término, los saldos a favor; y, por último, cualquier otro crédito. **3.** El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. **4.** El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional. **5.** Los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso. **Análisis del caso concreto 2.13.** Previo al análisis de la infracción normativa alegada por el recurrente, es pertinente detallar los hechos relevantes del caso. Así, el 10 de enero de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° 750000325-84, el recurrente presentó su declaración jurada del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2011 y determinó un **saldo a favor de S/ 76'601,628.00** (setenta y seis millones seiscientos un mil seiscientos veintiocho soles con cero céntimos). **2.14.** Asimismo, el 14 de mayo de 2012, el recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2011, mediante el Formulario PDT 670 N° 750510395 y determinó como **saldo a favor** el importe de **S/ 90'037,821.00** (noventa millones treinta y siete mil ochocientos veintiún soles con cero céntimos). Además, en dicha declaración rectificatoria, consignó como impuesto a la renta del ejercicio 2011 el monto de S/ 439'671,452.00 (cuatrocientos treinta y nueve millones seiscientos setenta y un mil cuatrocientos cincuenta y dos soles con cero céntimos) y como ingresos netos del ejercicio la suma de S/

3559'062,506.00 (tres mil quinientos cincuenta y nueve millones sesenta y dos mil quinientos seis soles con cero céntimos), de cuya división se obtiene el **coeficiente de 0.1235**. **2.15.** Posteriormente, el 14 de marzo de 2017, el recurrente rectificó por segunda vez la declaración jurada anual del ejercicio 2011, conforme consta en el Formulario PDT 670 N° 750566419 y redujo su **saldo a favor a S/ 64'221,037.00** (sesenta y cuatro millones doscientos veintiún mil treinta y siete soles con cero céntimos) y consignó como pagos indebidos S/ 25'816,784.00 (veinticinco millones ochocientos dieciséis mil setecientos ochenta y cuatro soles con cero céntimos). **2.16.** El 21 de agosto de 2012, mediante Formulario PDT 621 N° 774021519, el recurrente presentó la declaración jurada del pago a cuenta del periodo de julio de 2012. En dicha declaración, declaró como ingresos netos el importe de S/ 396'372,828.00 (trescientos noventa y seis millones trescientos setenta y dos mil ochocientos veintiocho soles con cero céntimos), y determinó como pago a cuenta el importe de S/ 60'010,846.00 (sesenta millones diez mil ochocientos cuarenta y seis soles con cero céntimos), al aplicar el **coeficiente de 0.1514**. No obstante, conforme se determinó en el considerando precedente, el coeficiente aplicable era de **0.1235**; con lo cual se evidencia que incurrió en un error al determinar el aludido pago a cuenta. **2.17.** El 28 de diciembre de 2016, la administración tributaria notificó a la recurrente la Orden de Pago N° 011-001-0113796, emitida por los intereses moratorios del pago a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría de julio de 2012, sobre la base de la reliquidación efectuada a la declaración jurada presentada mediante el Formulario Virtual PDT 621 N° 774021519, del 21 de agosto de 2012, de conformidad con el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, al detectar una omisión al pago a cuenta del periodo acotado. **2.18.** Conforme se aprecia del Anexo de la Orden de Pago N° 011-001-0113796, la administración advirtió que el pago a cuenta de julio de 2012 debió ser calculado aplicando el coeficiente de **0.1235**, determinado según la información contenida en la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio 2011, presentada por el recurrente el 14 de mayo de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° 750510395. En efecto, la reliquidación efectuada por la administración se sustenta en la existencia de un error en el coeficiente utilizado por el recurrente para el cálculo del pago a cuenta (**0.1514**), así como en la inexistencia del saldo a favor del impuesto a la renta aplicable contra el pago a cuenta del periodo acotado. **2.19.** De otro lado, en la declaración jurada del pago a cuenta del impuesto a la renta de julio de 2012 (Formulario PDT 621 N° 774021519) el recurrente consignó un saldo a favor del ejercicio anterior (2011) ascendente a S/ 13'436,193.00 (trece millones cuatrocientos treinta y seis mil ciento noventa y tres soles con cero céntimos); no obstante, del Anexo a la Orden de Pago N° 011-001-0113796 se advierte que la administración tributaria consideró que el recurrente no disponía de saldo aplicable contra el pago a cuenta de julio de 2012. **2.20.** Con relación al saldo aplicable contra el pago a cuenta de julio de 2012, es pertinente señalar que, de conformidad con el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (precitados), el saldo a favor originado por el impuesto a la renta de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo, y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. **2.21.** En ese sentido, en el presente caso, correspondía que el saldo a favor del ejercicio 2011 sea aplicado a partir del pago a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría del periodo enero de 2012, al ser este el pago a cuenta cuyo vencimiento se produjo en el mes siguiente a aquel en que se presentó el PDT 670 N° 750000325 del 10 de enero de 2012 (rectificado de forma posterior el 14 de mayo de 2012 y el 14 de marzo de 2017), el cual contenía la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2011. **2.22.** De lo señalado con anterioridad, se concluye que, en el caso, no existía saldo a favor del ejercicio anterior (2011) que pueda ser aplicado contra el pago a cuenta del periodo tributario julio de 2012. **2.23.** En el caso concreto, el recurrente señala que la sentencia de vista ha incurrido en indebida aplicación del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario; asimismo, señala como argumento principal que la Sala Superior insistió en la aplicación del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario, a pesar de que luego de dictada la orden de pago por supuestos errores en la declaración de tributos, la misma SUNAT, mediante la Resolución de Determinación N° 0120030109379, declaró que no existieron tales errores. **2.24.** En dicho contexto, antes de ingresar en el análisis de la infracción por indebida aplicación del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario, esta Sala Suprema debe establecer que la aplicación de una

disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (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 Guastini⁵: 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 del 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. **2.25.** De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida⁶. Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores en iudicando o in procedendo. Los vicios in iudicando son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar la que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso. **2.26.** En el caso concreto, con relación a la Resolución de Determinación N° 0120030109379, la sentencia de vista, en el considerando 5.8, señaló lo siguiente: [...] 5.8. Respecto a la Resolución de Determinación N° 0120030109374, que alega el recurrente, emitido por la Administración Tributaria, cabe tener en cuenta la temporalidad de los documentos que cuestiona la demandante, en ese sentido a pesar de estar referidos al mismo tributo y periodo, ambos valores o documentos son de fecha de emisión diferentes. Así, la Orden de Pago se emitió el 27 de diciembre de 2016 y la Resolución de Determinación N° 0120030109374 el 24 de diciembre de 2019. En ese contexto, no se debe perder de vista que lo que se discute en sede de revisión se circunscribe a verificar si efectivamente procedía o no la emisión de la Orden de Pago N° 0110010113796 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo julio 2012, esto es, si ha sido emitida con arreglo a ley, sobre el cual se ha desarrollado fundamentos estableciendo la validez de la orden de pago. Ahora bien, en el caso que el recurrente considere que la referida Resolución de determinación sea tan gravitante, para considerar que ya no tiene deuda, debe de hacer valer ese derecho en la vía correspondiente. Estando a lo esgrimido, ambos agravios deben de desestimarse. **2.27.** Al respecto, esta Sala Suprema reitera que, en la declaración jurada rectificatoria presentada el 14 de mayo de 2012, el recurrente consignó como impuesto a la renta del ejercicio 2011 el monto de S/ 439'671,452.00 (cuatrocientos treinta y nueve millones seiscientos setenta y un mil cuatrocientos cincuenta y dos soles con cero céntimos) y por ingresos netos del mismo ejercicio la suma de S/ 3559'062,506.00 (tres mil quinientos cincuenta y nueve millones sesenta y dos mil quinientos seis soles con cero céntimos); así, de la división de los citados conceptos se obtiene el coeficiente de 0.1235. En tal sentido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta correspondía que para el cálculo del pago a cuenta del impuesto a la renta del periodo julio de 2012 se utilizará el coeficiente de 0.1235 y no el 0.1514 utilizado por el recurrente. **2.28.** En ese sentido, queda establecido que, en el presente caso, el recurrente incurrió en un error al determinar el pago a cuenta de julio de 2012, pues con la aplicación del coeficiente de 0.1235 sobre los ingresos netos del periodo julio de 2012 por la suma de S/ 396'372,828.00 (trescientos noventa y seis millones trescientos setenta y dos mil ochocientos veintiocho soles con cero céntimos) determinó un pago a cuenta de S/ 48'952,044.00 (cuarenta y ocho millones novecientos cincuenta y dos mil cuarenta y cuatro soles con cero céntimos), tal como lo detalla el Anexo a la Orden de Pago N° 011-001- 0113796. Por lo tanto, esta Sala Suprema

verifica que la orden de pago impugnada fue emitida como consecuencia de un error de cálculo, de conformidad con el inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario. **2.29.** Finalmente, con relación a lo alegado por el recurrente, en el sentido de que la SUNAT mediante la Resolución de Determinación N° 0120030109379 declaró que no existieron los errores de cálculo en la Orden de Pago N° 011-001- 0113796, es pertinente precisar que dicho valor fue emitido el 24 de diciembre de 2019, con posterioridad a la emisión de la referida orden de pago. Asimismo, en el presente caso, cuando se emitió la orden de pago (con fecha 27 de diciembre de 2016), materia del presente caso, la administración determinó que el recurrente incurrió en un error de cálculo y emitió el referido valor de conformidad con el inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario. **2.30.** Por todas las consideraciones antes señaladas, el recurrente no ha demostrado la infracción normativa por aplicación indebida del inciso 3 del artículo 78 del Código Tributario. Por lo tanto, se debe declarar infundada la infracción denunciada. **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 el demandante, **BANCO BBVA PERÚ S.A.**, mediante escrito del catorce de septiembre de dos mil veintiuno (folios 313-326). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del veintisiete de agosto de dos mil veintiuno (folios 296-308), que confirma la sentencia apelada, emitida mediante resolución número once, del veinticinco de mayo de dos mil veintiuno (folios 205-217), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por el BANCO BBVA PERÚ S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contenciosa administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

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

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

⁴ Folio 185 del expediente administrativo electrónico

⁵ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249

⁶ Considerando cuarto del auto calificadorio de la Casación N° 5707-2011 - Arequipa.

C-2201944-17

CASACIÓN N° 2030-2022 LIMA

TEMA: DEUDA EXIGIBLE EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

SUMILLA: Para dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, debe existir una deuda exigible (pendiente de pago) contenida en una resolución u orden de pago que no haya sido apelada dentro del plazo legal. Vencido el plazo, se admitirá el recurso de apelación presentado dentro del término de seis meses, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza. Si el deudor tributario presenta el recurso de apelación de forma extemporánea cumpliendo con presentar la carta fianza, el ejecutor coactivo dará por concluido el procedimiento de cobranza coactiva en trámite.

PALABRAS CLAVE: apelación extemporánea, deuda exigible, cobranza coactiva, carta fianza

Lima, veinticinco de abril de dos mil veintitrés

QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA I. VISTOS La causa número dos mil treinta y dos mil veintidós, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con la participación de los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del nueve de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos treinta y tres del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo

Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante resolución número veinticuatro, de fecha veintidós de julio de dos mil veintiuno (foja trescientos diez), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número diecinueve, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta y dos), que declaró fundada la demanda y, en consecuencia, declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4539-Q-2014, del once de setiembre de dos mil catorce, y la validez del procedimiento de cobranza coactiva iniciado al codemandado. **Antecedentes del recurso De la demanda** Mediante escrito del veintuno de octubre de dos mil catorce (fojas nueve), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y el contribuyente Carlos Augusto Fernández Huayanca, mediante la cual postuló las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4539-Q-2014, de fecha once de setiembre de dos mil catorce, que dispone: “[...] Declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución”, ello es: suspender definitivamente el procedimiento de cobranza coactiva iniciado y levantar los embargos trabados. **Pretensión accesoria:** Solicita que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución declarando infundada en su integridad la queja formulada por el contribuyente y se ordene se prosiga con el cobro de la multa, ordenada en el Expediente Coactivo N° 103-006-0162367. **Fundamentos de la demanda** La demandante señala en síntesis lo siguiente: **a)** La Resolución de Tribunal Fiscal N° 04539-Q-2014 es nula por contravenir la ley, al no acatar lo señalado en el literal c) del artículo 115 y el artículo 152 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, por no considerar como válida la resolución de ejecución coactiva emitida en virtud de que el contribuyente no presentó el recurso de apelación respectivo dentro del plazo legal de cinco días para el presente caso. **b)** El Tribunal Fiscal incurre en vulneración del principio de debida motivación, al desconocer la aplicación del ordenamiento jurídico correspondiente a la controversia. **De la sentencia de primera instancia** El Vigésimo Segundo Juzgado Especializado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número diecinueve, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno, declaró fundada la demanda; en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4539-Q-2014, del once de setiembre de dos mil catorce, que declaró fundada la queja presentada por el codemandado contra la Intendencia Regional de Ica, en el extremo referido al Expediente Coactivo N° 103-006-0162367; y confirmó el procedimiento de cobranza coactiva seguido en el Expediente N° 103-006-0162367, señalando en los últimos párrafos del sexto considerando de la sentencia lo siguiente: [...] En ese sentido, se constata de autos que la Administración Tributaria inició el procedimiento de cobranza coactiva cuando la deuda ya era exigible, debido a que el contribuyente no presentó recurso de apelación en el plazo legal. Asimismo, se aprecia que el contribuyente contaba con un plazo adicional de seis meses para interponer recurso de apelación de forma extemporánea presentando la carta fianza correspondiente de forma que el ejecutor coactivo de por concluido el procedimiento iniciado, lo cual no se evidencia de la revisión del expediente administrativo y expediente judicial, por lo que el inicio y la tramitación del procedimiento de cobranza coactiva se encuentra conforme a lo establecido por el Código Tributario. De la revisión de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 04539-Q-2014, se aprecia que el Tribunal Fiscal contraviene la Ley, al no haber tenido en cuenta lo señalado en el literal c) del artículo 115° y el artículo 152° del TUO del Código Tributario, debiendo considerarse como válida la Resolución de Ejecución Coactiva emitida en virtud a que el contribuyente no presentó el recurso de apelación respectivo dentro del plazo legal de cinco días. **Sentencia de segunda instancia** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista del veintidós de julio de dos mil veintiuno, contenida en la resolución número veinticuatro, confirma la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno, que declaró fundada la demanda, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4539-Q-2014, del once de setiembre de dos mil catorce, y declaró la validez del procedimiento de cobranza coactiva iniciado al codemandado. Como sustento, señaló lo siguiente: 6.6 En ese sentido, dado que la Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT fue apelada extemporáneamente el 12 de agosto del 2014, sin haberse adjuntado carta fianza por el total de la deuda apelada, dicha deuda resulta ser exigible coactivamente de conformidad

con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario, esto es, la deuda establecida por Resolución apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva, motivo por el cual la Administración Tributaria se encontraba habilitada a iniciar el respectivo procedimiento de cobranza coactiva, lo que hizo mediante la notificación de la Resolución Coactiva N° 103-003-0162367 con fecha 30 de junio del 2014, debiéndose desestimar dichos agravios de la apelante. **Recurso de casación** Mediante el auto calificadorio del veinticinco de mayo de dos mil veintidós, emitido por esta Sala Suprema, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, por la siguiente infracción normativa, cuya reseña por el referido auto se transcribe: **Infracción normativa por interpretación errónea del inciso c) del artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.** Señala que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario al considerar que la deuda contenida en la Resolución de Multa era exigible coactivamente por el solo hecho de haberse interpuesto extemporáneamente el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia que resolvió la reclamación, sin haber tomado en cuenta que si bien el mencionado inciso c) del artículo 115 del Código Tributario exige que se presente carta fianza, también es cierto que ante la omisión de no presentar dicha carta fianza conjuntamente con el recurso de apelación extemporánea, la Administración se encontraba obligada a requerir la subsanación de tal inadmisibilidad, de acuerdo a lo establecido por el artículo 146 del Código Tributario. **II. CONSIDERANDOS** **Primero: Fines del recurso de casación 1.1.** El recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los fines esenciales, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto 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 Estado y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. **1.2.** A su vez, corresponde mencionar de manera preliminar que la función noroplacática del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme se menciona en el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto. **Segundo: Delimitación de la controversia** La materia en controversia en el proceso consistió en dilucidar si el procedimiento de cobranza coactiva iniciado al quejoso respecto a la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 104-0020033519 se encuentra o no arreglado a derecho. Para tal efecto, se examinó si la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 104-0020033519 resultaba o no exigible coactivamente, al momento del inicio del procedimiento cobranza coactiva. Tercero: Análisis de la infracción normativa por interpretación errónea del inciso c) del artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF **3.1** Con relación a la infracción normativa por interpretación errónea, la doctrina ha establecido que: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.² Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **j.2** En el caso en concreto, el recurrente ha señalado que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario al considerar que la deuda contenida en la resolución de multa era exigible coactivamente por el solo hecho de haberse interpuesto extemporáneamente el recurso de apelación contra la resolución de Intendencia que resolvió la reclamación, sin considerar que también es cierto que ante la omisión de no presentar dicha carta fianza conjuntamente con el recurso de apelación extemporánea, la administración se encontraba obligada a requerir la subsanación de tal inadmisibilidad, de acuerdo a lo establecido por el artículo 146 del Código Tributario. **j.3** Al respecto, del trámite administrativo considerado por las instancias de mérito, se tiene lo siguiente:

a) Mediante Resolución de Multa N° 104-002-0033519, la administración tributaria sustituyó la sanción de comiso de bienes por la imposición de una multa al contribuyente Carlos Fernández Huancaya, por la comisión de la infracción del numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario. b) Ante ello, el diez de febrero de dos mil catorce, el contribuyente interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT, del veintitrés de mayo de dos mil catorce, que declaró infundada la reclamación interpuesta. Dicha resolución fue notificada el dieciséis de junio de dos mil catorce³. De forma posterior, el doce de agosto de dos mil catorce, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la referida resolución de Intendencia. c) De otro lado, se advierte que el treinta de junio de dos mil catorce, la administración tributaria inició el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria mediante la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 103-006-0162367, al considerar que la citada deuda es exigible conforme a lo establecido en el artículo 115 del Código Tributario. d) El contribuyente el cuatro de julio de dos mil catorce interpuso **recurso de queja** ante el Tribunal Fiscal al considerar que la administración tributaria inició indebidamente un procedimiento de cobranza coactiva, señalando que el recurso de reclamación se encontraba pendiente de resolver. e) Este recurso de queja fue declarado fundado mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 04539-Q-2014, por lo siguiente: i) "Que de acuerdo a lo Informado por la Administración, el quejoso no interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT dentro del plazo de ley. No obstante, si bien de la revisión de la constancia de notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 103-006-0162367 (folio 52), se observa que ésta fue notificada al quejoso, en su domicilio fiscal el 30 de junio de 2014, mediante certificación de la negativa a la recepción, la cobranza, fue iniciada antes del vencimiento del plazo para apelar la mencionada resolución de Intendencia."; ii) "Que en consecuencia, al no haber transcurrido el plazo para impugnar la Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT al momento de inicio de la cobranza coactiva, la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 104-002-0033519 no resuelta exigible coactivamente [...]" j.4 Con el fin de emitir pronunciamiento sobre la causal planteada por el recurrente, resulta pertinente citar lo establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, con relación a la deuda exigible y el procedimiento de cobranza coactiva. Así, tenemos: Artículo 115 La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible: c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal. Artículo 117 El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que estas ya se hubieran dictado. Artículo 119 Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente: [...] b) El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando: [...] 9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137 o 146. Artículo 146 La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado [...]. La Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de quince (15) días hábiles subsane las omisiones que pudiera existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite. Asimismo, tratándose de apelaciones contra la resolución que resuelve la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesiones independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la administración tributaria notificará al apelante para que dentro del término de cinco (5) días hábiles subsane dichas omisiones. Vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles las apelaciones. [...] La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo,

siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancada o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada. La referida carta fianza debe otorgarse por un periodo de doce (12) meses y renovarse por periodos similares dentro del plazo que señale la Administración. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Los plazos señalados en doce (12) meses variarán a dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de inaplicación de las normas de precios de transferencia. j.5 Del marco normativo expuesto, se tiene que, para dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, debe existir una deuda exigible (pendiente de pago) contenida en una resolución u orden de pago que no haya sido apelada dentro del plazo legal. Vencido el plazo, se admitirá el recurso de apelación presentado dentro del término de seis meses siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza. Si el deudor tributario presenta el recurso de apelación de forma extemporánea cumpliendo con presentar la carta fianza, el ejecutor coactivo dará por concluido el procedimiento de cobranza coactiva en trámite. Asimismo, cuando el recurso de apelación extemporáneo no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, la administración tributaria requerirá al apelante acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o presente carta fianza, dentro del plazo establecido en el artículo 146 del Código Tributario. Vencido el plazo otorgado sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles las apelaciones interpuestas. 3.6 En tal sentido, con relación a la deuda exigible, la Sala Superior ha señalado lo siguiente: 6.6 En ese sentido, dado que la Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT fue apelada extemporáneamente el 12 de agosto del 2014, sin haberse adjuntado carta fianza por el total de la deuda apelada, dicha deuda resulta ser exigible coactivamente de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario, esto es, la deuda establecida por Resolución apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva, motivo por el cual la Administración Tributaria se encontraba habilitada a iniciar el respectivo procedimiento de cobranza coactiva, lo que hizo mediante la notificación de la Resolución Coactiva N° 103-003-0162367 con fecha 30 de junio del 2014, debiéndose desestimar dichos agravios de la apelante. 6.7 Respecto al agravio iv) de la apelante, es de señalar que lo argumentado carece de asidero, toda vez que, como ya se ha dejado establecido, al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la deuda materia de cobranza resultaba deuda exigible coactivamente al haber sido apelado fuera del plazo de ley, sin haber acreditado que hubiera presentado la carta fianza por la citada deuda. Asimismo, es pertinente enfatizar que si bien el artículo 146 del Código Tributario regula los requisitos del recurso de apelación interpuesto extemporáneamente dentro de los 6 meses, para su admisión del mismo, lo cual está contemplado dentro de un procedimiento contencioso tributario, sin embargo, en el presente caso, la deuda cuestionada ya se encontraba exigible por el solo hecho de incurrir en el supuesto de hecho establecido en el inciso c) del artículo 115 del Código Tributario, concordante con los mencionados artículos 117 y 119 del citado código, pues en el caso concreto, el contribuyente no presentó en la Interposición del recurso de apelación, el mismo que fue extemporáneo o vencido el plazo, la cancelación de la deuda o la carta fianza, siendo que a partir de vencido el plazo para impugnar, la SUNAT ya se encontraba facultada a efectuar la cobranza coactiva de la deuda. 3.7 De lo señalado en los párrafos precedentes, no se advierte una interpretación errónea del inciso c) del artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, como señala la recurrente; pues, como bien determinaron las instancias de mérito, la administración tributaria inició el procedimiento de cobranza coactiva cuando la deuda ya era exigible, esto debido a que el contribuyente no presentó recurso de apelación dentro del plazo de cinco (5) días, conforme a lo establecido en el artículo 152 del Código Tributario. Por ende, la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 104-002-0033519 ya se encontraba exigible al no haberse interpuesto el recurso ordinario correspondiente. 3.8 Con relación a lo señalado por el recurrente sobre la omisión de requerimiento de subsanación de los requisitos del recurso de apelación extemporáneo, cabe señalar que, en el caso de autos, el contribuyente interpuso recurso de queja e invocó como argumento que "la administración no resolvió su recurso

de reclamación, iniciando contrariamente un procedimiento de cobranza coactiva¹. **3.9** En mérito a ello, el Tribunal Fiscal observó que, mediante Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT, del veintitrés de mayo de dos mil catorce, la administración declaró infundada la referida reclamación, y verificó que la citada resolución de Intendencia fue notificada en el domicilio procesal del quejoso el dieciséis de junio de dos mil catorce, mediante acuse de recibo en que se dejó constancia del nombre y firma de la persona con quien se entendió tal diligencia; por lo que concluyó que dicha resolución fue notificada de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario². **3.10** Así, es preciso señalar que, de acuerdo a lo informado por la administración, el quejoso no interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 1060140006067/SUNAT dentro del plazo de ley. No obstante, el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada señaló que, si bien de la revisión de la constancia de notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 103-006-0162367, se observa que el quejoso fue notificado en su domicilio fiscal el treinta de junio de dos mil catorce, mediante certificación de negativa a la recepción, la cobranza fue iniciada antes del vencimiento del plazo extemporáneo para apelar la mencionada resolución de Intendencia. Al respecto, reiteramos como criterio interpretativo que, al no haber el contribuyente interpuesto recurso de apelación dentro del plazo ordinario, la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 104-002-0033519 resulta ser exigible conforme lo acotado en el numeral 3.5 de la presente ejecutoria. Por tanto, el procedimiento de ejecución coactiva se inició válidamente, como lo señalaron las instancias de mérito. En tal sentido, la causal denunciada deviene infundada. Conforme a todo lo desarrollado, **el recurso extraordinario resulta infundado. DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del nueve de agosto de dos mil veintiuno. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, con resolución veinticuatro del veintidós de julio de dos mil veintiuno; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Carlos Augusto Fernández Huayanca, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUEN DÍA.**

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

² CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grilley; p. 5.

³ Lo cual no es cuestionado por las partes.

⁴ Véase el quinto párrafo de la segunda página de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04539-Q-2014.

C-2201944-18

CASACIÓN N° 01618-2022 LIMA

TEMA: ARBITRIOS MUNICIPALES DE PARQUES Y JARDINES

SUMILLA: Esta Sala Suprema verifica que las instancias judiciales se han limitado a señalar que la resolución de la controversia consiste en un control de legalidad y reenviaron el expediente a la instancia del Tribunal Fiscal para que este órgano se vuelva a pronunciar; no obstante, en virtud de lo señalado por el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, esta Sala Suprema considera que correspondía que las instancias judiciales se pronuncien sobre el fondo de la controversia y analicen la validez de las Ordenanzas de números 501-MSS, 525-MSS, 545 y 569-MSS y luego de ello determinen si los cobros por arbitrios de parques y jardines de los periodos 2015, 2016, 2017 y 2018 eran o no indebidos. Lo señalado evidencia que la sentencia de vista ha vulnerado el deber de motivación; por lo tanto, esta resolución ha incurrido en la infracción normativa denunciada, vulnerando el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el debido proceso y el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. Por esta razón, corresponde declarar la nulidad de la sentencia de vista a efectos de que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emita un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo dispuesto en esta ejecutoria suprema.

PALABRAS CLAVE: arbitrios municipales de parques y jardines, control difuso, debida motivación

Lima, veinticinco de abril de dos mil veintitrés

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

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del quince de diciembre de dos mil veintiuno (folios 328-344 del expediente judicial electrónico¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (folios 308-317), que confirma la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (folios 235-252), que declaró fundada la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Demanda El quince de marzo de dos mil veintiuno (folios 03-12), la demandante, **Raquel Fabiola Andrade Santa María**, interpuso demanda contencioso administrativa y señaló la siguiente pretensión única: **Pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06666-12-2020, que confirma la Resolución de Gerencia N° 04534-2019-GAT-MSS del 20 de septiembre de 2019, que declaró infundada la devolución de arbitrios de parques y jardines, inhiéndonse arbitrariamente de emitir pronunciamiento sobre el recurso presentado en sede administrativa relacionado a la devolución de los cobros indebidos de arbitrios de parques y jardines de los años 2015, 2016, 2017 y 2018. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda: **a)** Señala que la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco declaró infundada la devolución de los arbitrios de parques y jardines, absteniéndose de emitir pronunciamiento sobre el recurso presentado en sede administrativa, relacionado con la devolución de los tributos (arbitrios por el servicio de parques y jardines de los años 2015, 2016, 2017 y 2018) cobrados indebidamente. **b)** La Resolución Gerencial N° 4584-2019-GAT-MSS adolece de motivación insuficiente, al no pronunciarse sobre la validez de las Ordenanzas de números 501-MSS, 525-MSS y 569-MSS, que aprueban los criterios de determinación y distribución de los arbitrios de parques y jardines del 2015 a 2018; por lo que es de aplicación lo señalado en el numeral 4 del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. **c)** La Resolución del Tribunal Fiscal impugnada no se ciñe a lo dispuesto en el fundamento 63 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI-TC, la cual otorgó al Tribunal Fiscal la competencia para analizar las ordenanzas tributarias municipales; además, mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-PI/TC se declara que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC tiene fuerza de ley. Por el contrario, el demandado Tribunal Fiscal sustenta su decisión en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, la cual indica que solo se permite aplicar el control difuso a los órganos jurisdiccionales y no a los administrativos. **d)** Al respecto, invoca jurisprudencia emitida por la Corte Suprema (Sentencias de Casación de números 24005-2017, 24381-2017, 08655-2018, 12485-2019 y 23406-2017), la jurisprudencia emitida por la Sexta Sala Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (Resoluciones N° 15031-2016 y N° 15370-2016) y la jurisprudencia emitida por la Séptima Sala Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (Resoluciones N° 15368-2016 y N° 13913-2016), en las que se ha estipulado que el Tribunal Fiscal debe analizar la validez de las ordenanzas municipales, sin aplicar el control difuso, a fin de constatar si la norma cuestionada contiene los criterios vinculantes de determinación de costos establecidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC. **e)** La Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4293-2012-PA/TC, publicada el 14 de abril 2014, que cambia el criterio de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-2004-AA/TC, revocando la facultad de aplicar el control difuso a los tribunales administrativos, no dejó sin efecto el fundamento jurídico número 63 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC, que tiene fuerza de ley y que otorgó la competencia al Tribunal Fiscal para revisar la validez de las ordenanzas tributarias municipales, verificando el cumplimiento de la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal. **f)** El acto administrativo impugnado transgrede el

derecho a la igualdad ante la ley, reconocido en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, al inhibirse de analizar la validez de las ordenanzas tributarias municipales, en perjuicio del administrado, inobservando el procedimiento estipulado en el numeral 93.1 del artículo 93 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. En consecuencia, de conformidad con el numeral 2 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, debe declararse la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6666-12-2020 y ordenarse al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento sobre el recurso de apelación.

Contestaciones de la demanda El veinticuatro de marzo de dos mil veintiuno, 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 39-47) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes fundamentos: **a)** Sostiene que lo peticionado por la demandante importa realizar un control difuso administrativo, facultad de la cual carecen los entes administrativos en mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, por lo que no se puede analizar la determinación del costo y cálculo de los arbitrios municipales conforme a los criterios contenidos en las ordenanzas municipales. Si bien el Tribunal Constitucional en un primer momento estableció como jurisprudencia vinculante la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03741-2004-AA/TC, la cual establecía que la administración pública tenía la facultad de inaplicar una disposición infraconstitucional que vulnera manifiestamente la Constitución Política del Perú (control difuso administrativo), no es menos cierto que mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto dicho precedente vinculante, en tanto llegó a la conclusión de que desnaturalizaba una competencia otorgada por la Constitución al órgano jurisdiccional. **b)** En el acuerdo de Sala Plena N° 2014-12 se precisó que, si bien en la sentencia emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC no se ha dejado sin efecto expresamente los precedentes contenidos en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, se entiende que, al haberse eliminado la posibilidad de que el Tribunal Fiscal realice control difuso, se ha eliminado también la posibilidad de que este invoque los criterios contenidos en éstas dos últimas resoluciones para inaplicar ordenanzas, ya que ello significa a su vez hacer control difuso de la constitucionalidad de normas que ostentan rango de ley. **c)** La Resolución del Tribunal Fiscal N° 06666-12-2020 impugnada ha sido dictada con arreglo a ley y ha observado las normas del procedimiento administrativo, está debidamente motivada y sustentada en las normas aplicables a la materia, por lo que no se ha producido afectación alguna al derecho al debido procedimiento administrativo u otro principio. Por lo tanto, la demanda debe ser desestimada en todos sus extremos, pues no existe causal de nulidad alguna prevista en el artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. El quince de abril de dos mil veintiuno, el Procurador Público Municipal, en representación de la **Municipalidad Distrital de Santiago de Surco**, en calidad de codemandada, contesta la demanda (folios 55-61) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. **a)** La demandante pretende que se inapliquen las ordenanzas que sustentan el cobro de los arbitrios de los años 2015 al 2018, lo que supondría analizar si las Ordenanzas números 501-MSS, 525-MSS, 569-MSS y 545-MSS son normas válidas; sin embargo, el procedimiento tributario no es la vía para cuestionar la validez de normas con rango de ley. **b)** El Tribunal Fiscal ha precisado en la Resolución N° 536-3-99, emitida como precedente de observancia obligatoria, que, con arreglo al artículo 200 de la Constitución Política del Perú, la ordenanza constituye una norma que tiene rango de ley y si bien el artículo 102 del Código Tributario prevé que el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía, debía entenderse que no tiene aplicación dentro de su fuero administrativo, por lo que el tribunal se encontraba obligado a aplicar las ordenanzas municipales. Lo contrario implicaba aplicar indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, que es competencia del Poder Judicial; motivo por el cual, solicita se declare infundada la demanda. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número nueve, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (folios 235-252), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada** la demanda en todos sus extremos y ordenó a la Décimo Segunda Sala del demandado Tribunal Fiscal que cumpla, dentro del plazo de veinte días hábiles, con emitir una nueva resolución. La

sentencia señaló los siguientes fundamentos: **5.9** En ese sentido, se advierte que de la RTF impugnada concluye que al haberse determinado que no puede irrogarse [sic; debe decir: arrogarse] el control difuso de la constitucionalidad de las normas, por lo que no puede emitir un juicio de validez respecto de las ordenanzas cuestionadas y, sin mayor argumentación, desestima la apelación formulada por la demandante. **5.10** Sin embargo, analizar el cumplimiento de los parámetros de validez en la dación de Ordenanzas no implica ejercer la facultad de control difuso, debido a que la controversia planteada en el caso de autos no consiste en inaplicar una ordenanza tras verificar que esta transgrede una norma de carácter constitucional, sino en analizar y consecuentemente inaplicar una ordenanza tras advertir que esta no cumple con los parámetros establecidos en las leyes que regulan su creación, apreciándose que ello consiste en el ejercicio de la facultad de control de legalidad dispuesto en el artículo 102 del TUO del Código Tributario, así como también lo establece el fundamento jurídico 63) de la STC N° 0041-2004-AI/TC por el cual, se le exhorta a no eludir emitir pronunciamiento respecto a la validez de las Ordenanzas, apreciándose además que esta disposición constituye precedente vinculante cuyo cumplimiento resulta exigible a todos los órganos del Estado y por ende comprende a las entidades demandadas. **5.11** De lo expuesto se desprende que para resolver el recurso de apelación presentado por la demandante RAQUEL FABIOLA ANDRADE SANTA MARÍA no era necesario efectuar un control difuso de las ordenanzas municipales, sino, que se debía verificar si las Ordenanzas N° 501-MSS, 525-MSS, 545 y 569-MSS cumplían con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Municipalidades y de la Ley de Tributación Municipal, cuyos parámetros mínimos de validez han sido establecidos por el Tribunal Constitucional en las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-AI/TC. **5.12** Con el mismo criterio ha resuelto la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en la Casación N° 13893-2018 al señalar: “Por otro lado, es importante indicar que mediante las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC el Tribunal Constitucional se pronunció sobre diversos temas relacionados con el ejercicio de la potestad tributaria municipal en la creación y determinación de arbitrios, sentando jurisprudencia vinculante, al establecer que las mismas tienen fuerza de ley; en consecuencia, conforme a las normas de la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 y del artículo 82 del Código Procesal Constitucional, los lineamientos y criterios señalados en ambas sentencias son de obligatoria observancia y bajo responsabilidad para todos los poderes del Estado, así como los órganos públicos para la creación y determinación de arbitrios”. **5.13** Por tanto, al verificar que ello no ocurrió en la RTF impugnada N° 06666-12-2020 dado que se ha sustentado indebidamente en un pronunciamiento inhibitorio, de manera objetiva se aprecia que se ha transgredido el principio del Debido Procedimiento por insuficiente motivación en el extremo de su pronunciamiento inhibitorio referido al control difuso que, erradamente consideró el Tribunal Fiscal debía efectuar, así se aprecia que se ha inobservado lo dispuesto en el numeral 4) del artículo 3 del TUO de la Ley N° 27444 según el cual: “Son requisitos de validez de los actos administrativos: Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico”, razón por la cual debe ampararse la demanda. [...] **Sentencia de Vista** Mediante Sentencia de Vista contenida en la resolución número quince, del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (folios 308-317), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma la sentencia apelada** contenida en la resolución número nueve, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (folios 235-252), que declaró fundada la demanda en todos sus extremos y ordenó a la Décimo Segunda Sala del demandado Tribunal Fiscal que cumpla, dentro del plazo de veinte días hábiles, con emitir una nueva resolución. Señala los siguientes fundamentos: **DÉCIMO:** Contestando el primer agravio que alega que la sentencia resulta inexacta y errada, en tanto que el precedente contenido en la STC N° 04293-2012-AA/TC, así como el Acta de Sala Plena N° 2014-12 dispusieron que el Tribunal Fiscal no pueda ejercer control difuso respecto de la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su 8 distribución, regulados por ordenanzas municipales: además, que la RTF N° 06666-12-2020, que se cuestiona en los presentes autos, tiene fecha 13 de noviembre de 2020 y el acuerdo de Sala Plena es del 09 de julio de 2014; por lo que, ya se encontraba deliberado y acordado por unanimidad por los vocales del Tribunal Fiscal que debían aplicar a partir de su publicación la

sentencia del Tribunal Constitucional STC N° 04293-2012-PA/TC. Como se aprecia de los actuados y de lo determinado en la presente resolución, la contribuyente no ha planteado, ni a nivel administrativo ni a nivel jurisdiccional un pedido de inconstitucionalidad respecto a las Ordenanzas N°s 501-MSS, 525-MSS, 545-MSS y, 569-MSS relativas a los años 2015, 2016, 2017 y 2018, sino que ha argumentado en el sentido que la administración debe acatar los parámetros indicados en la STC N° 0041-2004-AI/TC, así como en sus propias resoluciones como la RTF N° 00261-8-2019; es decir, que el Tribunal Fiscal examine si la base legal constituida por las mencionadas ordenanzas son válidas o inválidas como alega la demandante, por no haber seguido los parámetros establecidos en la STC N° 0041-2004-AI/TC y en la RTF N° 00261-8-2019. En tal sentido, la RTF N° 06666-12-2020 de fecha 13 de noviembre de 2020, en cuanto ha señalado que no emite pronunciamiento de fondo por carecer de facultades para ejercer el control difuso adolece de una inadecuada motivación, por lo que deviene en nula, en tal sentido, resulta adecuado el reenvío dispuesto por el juzgado a fin de que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento conforme a lo solicitado por la demandante, por lo que se desestima el agravio. **DÉCIMO PRIMERO:** Contestando el segundo agravio que señala que no se ha vulnerado de manera alguna el derecho de igualdad ante la ley, en tanto se ha cumplido con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N° 04293-2012-AA/TC expedida el 18 de marzo de 2014, por cuanto no puede existir el control difuso administrativo, toda vez que según la doctrina constitucional en el Perú rige el sistema dual o paralelo, control difuso realizado sólo por el Poder Judicial y el control concentrado 9 efectuado por el Tribunal Constitucional, siendo que el cumplimiento de lo dispuesto por la Constitución no puede implicar la vulneración del principio de igualdad por el contrario éste es protegido y garantizado en ella. Al respecto, se tiene que el principio de igualdad ante la ley es antagonista a la existencia de privilegios y discriminaciones dentro de una comunidad jurídica; así, más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad; todos son iguales ante la ley y, titulares de los mismos derechos. En tal sentido, la STC N° 00029-2018-PI/T C 1 en sus fundamentos 81 y 82 ha establecido que: "81 (...) se debe resaltar que el derecho a la igualdad tiene dos dimensiones: la igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. La primera manifestación constituye un límite para el legislador, encontrándose este vedado de establecer distinciones basadas en criterios irrazonables y desproporcionados. Es decir, el principio de igualdad exige al legislador que las situaciones jurídicas que determine garanticen un trato igual y sin discriminaciones. 82. Por su parte, la segunda se configura como límite del actuar de los órganos jurisdiccionales o administrativos, exigiendo que estos, al momento de aplicar las normas jurídicas, no atribuyan distintas consecuencias jurídicas a dos supuestos de hecho que sean sustancialmente iguales (ver Sentencia 0004-2006-PI/TC, fundamentos 123 y 124)." [resaltado es agregado] En relación a ello, se tiene que conforme lo ha alegado la demandante, la RTF N° 06666-12-2020 no ha cumplido con emitir un pronunciamiento con sujeción al derecho a la igualdad ante la ley, pues no ha tenido en consideración los fundamentos determinados por el Tribunal Constitucional para analizar la validez de ordenanzas municipales en materia de arbitrios y, tampoco sus propias resoluciones, como en este caso la RTF N° 00261-8-2019, que en cumplimiento a un mandato jurisdiccional y, a la luz de la STC N° 0053-2004-P I/TC, se pronunció sobre la legalidad de las ordenanzas discutidas en ese procedimiento, siendo lo relevante que el Tribunal Fiscal emitió un pronunciamiento de fondo realizando solo un análisis de legalidad; en tal sentido, se aprecia una transgresión al principio de igualdad ya que para hechos similares se deben aplicar las mismas consecuencias jurídicas como las establecidas en la RTF N° 00261-8-2019 lo que no ocurrió en este caso, por lo que se desestima el agravio. [...] **Antecedentes administrativos a)** La demandante, Raquel Fabiola Andrade Santa María, solicitó la devolución de los pagos indebidos de arbitrios de parques y jardines correspondientes a los años 2015, 2016, 2017 y 2018 relacionados con una propiedad ubicada en la Urbanización Residencial Higuera, distrito de Santiago de Surco. Motivo por el cual, la demandante presentó un recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria de su solicitud de devolución de los pagos indebidos por los arbitrios de parques y jardines de los años 2015, 2016, 2017 y 2018. **b)** La Municipalidad Distrital de Santiago de Surco emitió la Resolución de Gerencia N° 4534-2019-GAT-MSS, mediante la cual declaró infundado el recurso de reclamación

contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución de los pagos indebidos por los servicios de parques y jardines durante los años mencionados. **c)** Seguidamente, la demandante presentó un recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Gerencia, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6666-12-2020, del 13 de noviembre de 2020, que confirmó la Resolución de Gerencia N° 4534-2019-GAT-MSS, emitida el 20 de septiembre de 2019. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con la causal por la que fue admitido el recurso de casación interpuesto —transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado e inaplicación de la primera disposición final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió la norma citada, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada la demanda en todos sus extremos. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del tres de agosto de dos mil veintidós (folios 102-110 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el codemandado, Tribunal Fiscal, por las siguientes causales: **a)** Inaplicación de la primera disposición final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. **b)** Transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **CONSIDERANDO PRIMERO.** El recurso de casación del Tribunal Fiscal 1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. 1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende el motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento imotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de la causal de naturaleza procesal planteada por el recurrente SEGUNDO.** Transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado 2.1. Corresponde, para comenzar, que citeamos el dispositivo legal cuya infracción de alega: **Constitución Política del Perú** Artículo 139. – 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. 2.2. Como argumentos que sustentan la

infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La sentencia de vista ha incurrido en una indebida motivación, pues en su considerando séptimo expresa que no implica un pedido de control difuso sino un pronunciamiento de fondo no resultando aplicable al caso de autos, lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC. Anota que la sentencia de vista no indica los motivos por los cuales considera que la verificación de los parámetros constitucionales no implica ejercer el control difuso. **b)** Indica que el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC agregó que las infracciones directas a las normas que conforman el parámetro de constitucionalidad determinarán afectaciones indirectas a la jerarquía normativa de la Constitución. Por ello, concluye el recurrente que el Tribunal Fiscal no puede analizar la determinación del costo de los arbitrios municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales. **c)** La Sala Superior estima que el Tribunal Fiscal no realizaría control difuso de las ordenanzas municipales que son cuestionadas por la estructura de los costos de sus arbitrios, sino que solamente se limitaría a verificar si estas ordenanzas se ciñen a los parámetros generales estipulados por el Tribunal Constitucional. No obstante, el colegiado superior no señala las razones por las cuales considera que dicha evaluación por parte del Tribunal Fiscal, a fin de verificar si las mencionadas normas cumplen con los parámetros de validez establecidos por el Tribunal Constitucional en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, no es control difuso. **d)** A partir de la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal se encuentra impedido de analizar tanto la determinación del costo de arbitrios municipales como su distribución, porque ello implicaría emitir pronunciamiento sobre la adecuación de la ordenanza a la Constitución y los principios que esta recoge, lo cual equivaldría a realizar control difuso, lo que le está prohibido. **e)** La Sala Superior debió efectuar el control difuso de las ordenanzas y, de considerarlas inconstitucionales, declarar su inaplicación, no siendo lo correcto declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6666-12-2020, la misma que ha sido válidamente emitida en tanto el Tribunal Fiscal no correspondía que se arrogue el control difuso de la constitucionalidad de las normas, lo cual constituye competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales. **f)** La sentencia de vista incurre en indebida motivación, al no realizar un análisis pormenorizado del contenido y fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06666-12-2020, la que ha sido motivada de forma adecuada y suficiente. Añade que, de estimar la demanda de autos, se estaría obligando a que el Tribunal Fiscal ejerza control difuso, lo que ha quedado prohibido por un precedente del Tribunal Constitucional, que de ejercer el control difuso estaría usurpando la potestad exclusiva del Tribunal Constitucional y el Poder Judicial, afectando el principio de legalidad y creando un precedente negativo, generando inseguridad jurídica. **2.3.** El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios continentales consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. **2.4.** El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵. **2.5.** Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.6.** La Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N° 1465-2007-Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 37-2012-PA/TC, fundamento 35: La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la

decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente. **2.7.** La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁶, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁷. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁸. **2.8.** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnere el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; y la motivación insuficiente, que se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria. **2.9.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. **2.10.** De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **2.11.** Antes de pronunciarnos sobre la infracción del deber de motivación, esta Sala Suprema debe precisar los criterios establecidos en la resolución del Tribunal Fiscal (que agotó la vía administrativa), en la sentencia apelada y en la sentencia de vista: **a)** El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 6666-12-2020, del 13 de noviembre de 2020, confirmó la Resolución de Gerencia N° 4534-2019-GAT-MSS. Dicha resolución señaló lo siguiente: [...] el procedimiento tributario materia de autos no es la vía pertinente para cuestionar la validez de normas con rango de ley, más aun cuando de acuerdo con lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, **este Colegiado no debe irrogarse [sic; debe decir: arrogarse] el control difuso** de la constitucionalidad de las normas, que constituye competencia exclusiva del fuero jurisdiccional, ni puede aplicar a la fecha los criterios contenidos en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-PI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, quedando a salvo el derecho de la recurrente de hacer valer su derecho por la vía judicial. [...] **b)** Asimismo, la sentencia de primera instancia, del 21 de julio de 2021, declaró fundada la demanda interpuesta por Raquel Fabiola Andrade Santa María. La sentencia señaló que conforme a las normas de la primera disposición final de la Ley N° 28301 y del artículo 82 del Código Procesal Constitucional, los lineamientos y criterios señalados en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 00053-2004-PI/TC son de obligatoria observancia y bajo responsabilidad para todos los poderes del Estado y los órganos públicos para la creación y determinación de arbitrios. Por tanto, al verificar que ello no ocurrió en la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada N° 06666-12-2020, dado que se ha sustentado indebidamente en un pronunciamiento inhibitorio, vulneró el debido procedimiento por insuficiencia de motivación. **c)** Finalmente, la sentencia de vista del 22 de noviembre de 2021, confirma la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda en todos sus

extremos. Señaló que, conforme lo ha alegado la demandante, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06666-12-2020 no ha cumplido con emitir un pronunciamiento con sujeción al derecho a la igualdad ante la ley, pues no ha tenido en consideración los fundamentos determinados por el Tribunal Constitucional para analizar la validez de ordenanzas municipales en materia de arbitrios. En tal sentido, confirmó la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06666-12-2020 y ordenó a la Décimo Segunda Sala del Tribunal Fiscal que cumpla con emitir nueva resolución motivando adecuadamente su pronunciamiento conforme a los términos de lo resuelto en sede judicial. **2.12.** De otro lado, el Tribunal Constitucional ha establecido los parámetros mínimos de validez constitucional para la creación de los arbitrios municipales de parques y jardines. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC, del 11 de noviembre de 2004, publicada el 14 de marzo de 2005, establece lo siguiente: [...] **¿Que criterios están proscritos y cuáles se admiten como parámetros generales para la distribución de costos por arbitrios?** 38. En primer lugar, es necesario entender que los criterios de cuantificación deben tomar en cuenta la especial naturaleza de cada servicio o actividad que se realice; por tal motivo, no se aplican de la misma manera en todos los tipos de arbitrios. En consecuencia, será la distinta naturaleza de cada servicio la que determine la opción cuantificadora más adecuada, para lograr acercarnos a un equilibrio en la distribución de costos por uso efectivo o potencial del servicio; en este caso, el **criterio de razonabilidad y la conexión lógica entre el servicio prestado y la intensidad del uso, resultan elementos de especial relevancia.** a) **La ubicación, el uso y tamaño del predio como criterios** 39. Cabe hacer una precisión respecto a la afirmación vertida en el Expediente N° 0918-2002-AA/TC, que señala que el valor del predio, su tamaño, ubicación o uso, no resultan criterios válidos de cuantificación. Tales criterios no son válidos en la medida que no se constate una vinculación directa o indirecta entre el servicio público prestado y la intensidad de su goce; contrario sensu, de verificarse esta conexión en cada caso y evaluando su pertinencia, los mismos serán susceptibles de ser admitidos. 40. En ese sentido, la admisión o negación de un criterio como válido no puede definirse de manera uniforme, sino que dependerá de que, en el caso de un arbitrio específico, los criterios utilizados guarden una conexión razonable con la naturaleza del servicio brindado. **La razonabilidad como criterio determinante de la validez del cobro** 41. La aplicación de criterios de razonabilidad evita que la decisión de distribuir el costo del servicio sea discrecional por falta de reglas claras, y estará sujeto a parámetros objetivos que sustentan dicha decisión; en el caso de distribución de costos por servicios municipales, esta objetividad se verifica cuando exista una conexión lógica entre la naturaleza del servicio y el grado de intensidad en su uso, de modo tal que, gracias al criterio empleado, se obtengan con mayor fidelidad el monto que corresponde pagar en cada caso. Conforme lo hemos venido señalando, un criterio será válido y por tanto aplicable, si se tiene en cuenta su conexión lógica con la naturaleza del servicio. [...] **En el caso de parques y jardines** [...] 43. El servicio brindado suele orientarse a la implantación, recuperación, mantenimiento y mejoramiento de parques y jardines de uso público. Si bien los beneficios ambientales y preservación de áreas verdes benefician a todos por igual, **quienes viven con mayor cercanía a parques y jardines, indudablemente reciben un beneficio mayor;** de ahí que **la ubicación del predio,** resulta, en este caso, el criterio de distribución principal, pues el uso y tamaño del predio resultan tangenciales para medir, por sí mismos, el beneficio en este caso. [Énfasis agregados] **2.13.** Asimismo, la sentencia del Tribunal Constitucional N° 00053-2004-PI/TC⁹, del 16 de mayo de 2005, sobre los parámetros mínimos de validez constitucional de los arbitrios municipales de parques y jardines, establece lo siguiente: [...] B) Mantenimiento de parques y jardines (fundamento 43, STC N° 0041-2004-AI/TC) En este caso, lo determinante para medir la mayor intensidad de disfrute del servicio será el criterio ubicación del predio, es decir, la medición del servicio según la mayor cercanía a áreas verdes. Por consiguiente, no se logrará este objetivo si se utilizan los criterios de tamaño y uso del predio, debido a que no relacionan directa o indirectamente con la prestación de este servicio. [...] **2.14.** De lo antes señalado, se verifica que el Tribunal Fiscal se ha inhibido de emitir pronunciamiento en sede administrativa planteando como argumento principal que, a partir de la publicación de la Sentencia N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal se encuentra impedido de analizar tanto la determinación del costo de arbitrios municipales como su distribución, porque ello

implicaría emitir pronunciamiento sobre la adecuación de la ordenanza a la Constitución Política del Estado y los principios que esta recoge, lo que equivaldría a realizar **control difuso**, algo que le está prohibido. **2.15.** Asimismo, de lo resuelto por las instancias del Poder Judicial, se verifica que ambas coinciden en que, en el presente caso, no era necesario efectuar un control difuso de las Ordenanzas Municipales de números 501-MSS, 525-MSS, 545 y 569-MSS, sino que se debía verificar si dichas ordenanzas cumplían con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal, cuyos parámetros mínimos de validez han sido establecidos por el Tribunal Constitucional en las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC. **2.16.** En el caso, esta Sala Suprema verifica que la controversia radica en analizar el cumplimiento de los parámetros de validez en la dación de las Ordenanzas Municipales de números 501-MSS, 525-MSS, 545 y 569-MSS, lo cual no implica el ejercicio de la facultad de control difuso. Así, la resolución de la controversia no consiste en inaplicar dichas ordenanzas tras verificar que estas transgreden una norma constitucional, sino en analizar y consecuentemente inaplicar (de ser el caso) dichas ordenanzas tras advertir que estas no cumplen con los parámetros establecidos en las leyes que regulan su creación, cuyos parámetros mínimos de validez han sido establecidos por el Tribunal Constitucional en las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC. En tal sentido, dicho análisis solo implica la facultad de control de legalidad dispuesto en el artículo 102 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **2.17.** De otro lado, se verifica que las instancias judiciales se han limitado a señalar que la resolución de la controversia consiste en un control de legalidad y reenviaron el expediente a la instancia del Tribunal Fiscal para que este órgano se vuelva a pronunciar; no obstante, en virtud de lo señalado por el artículo 148 de la Constitución Política del Estado¹⁰, esta Sala Suprema considera que correspondía que las instancias judiciales se pronuncien sobre el fondo de la controversia y analicen la validez de las Ordenanzas Municipales de números 501-MSS, 525-MSS, 545 y 569-MSS y luego de ello determinen si los cobros por arbitrios de parques y jardines de los periodos 2015, 2016, 2017 y 2018 eran o no indebidos. **2.18.** Lo antes señalado también se sustenta en el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el cual consiste en el derecho a ocurrir ante un juez en procura de justicia a fin de obtener una sentencia justa y motivada susceptible de los recursos previstos en las leyes, junto con la exigencia de que el proceso se sustancie con rapidez y dentro de plazos razonables¹¹. Siendo esto así, la tutela jurisdiccional efectiva asegura el acceso a los diversos mecanismos que habilita el ordenamiento jurídico, según el tipo de pretensión, y busca garantizar que el resultado obtenido se materialice con cierta eficacia¹². **2.19.** Asimismo, a criterio de esta Sala Suprema, el proceso contencioso administrativo en la actualidad ha superado el paradigma de que el Poder Judicial se limita a controlar la legalidad de los actos administrativos emitidos por la administración pública, en tanto, en virtud del principio de plena jurisdicción¹³, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre cualquier acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo. Así, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados¹⁴. **2.20.** Lo señalado con anterioridad evidencia que la sentencia de vista ha vulnerado el deber de motivación; por lo tanto, la resolución recurrida ha incurrido en la infracción normativa denunciada, vulnerando el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el debido proceso y el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. Por esta razón, corresponde declarar la nulidad de la sentencia de vista a efectos de que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emita un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo dispuesto en esta ejecutoria suprema. **2.21.** Finalmente, considerando que la causal procesal incide en la nulidad de la resolución recurrida, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de la causal de naturaleza sustancial. **DECISIÓN** Por las consideraciones expresadas y en aplicación de lo establecido en el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del quince de diciembre de dos mil veintiuno (folios 328-344 del EJE). En consecuencia, **DECLARARON NULA** la sentencia de vista contenida en la

resolución número quince, del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (folios 308-317 del EJE) y **DISPUSIERON** que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emita nueva resolución tomando en cuenta la parte considerativa de esta sentencia. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Raquel Fabiola Andrade Santa María contra el Tribunal Fiscal y la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar, SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

- ¹ En adelante: EJE.
- ² HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁴ **Código Procesal Civil**
Artículo 122.- Las resoluciones contienen:
[...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.
- ⁵ **Ley Orgánica del Poder Judicial**
Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. 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.
- ⁶ ATIENZA, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación. Lima, Palestra Editores; p. 61.
- ⁷ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184
- ⁸ IGARTUA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 2
- ⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional aclarada mediante resolución del Tribunal Constitucional de fecha 1 de setiembre de 2005.
- ¹⁰ **Constitución Política del Perú**
Artículo 148.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.
- ¹¹ BIDART CAMPOS, Germán (1969). Derecho constitucional. Tomo II. Buenos Aires, Ediar; pp. 473 y ss.
- ¹² Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC; fundamento 6.
- ¹³ Inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo
- ¹⁴ Artículo 1 del Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.

C-2201944-19

CASACIÓN N° 13869-2022 LIMA

TEMA: CREDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN EDUCACIÓN

SUMILLA: El crédito tributario por reinversión en educación establecido en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 no fue derogado por la única disposición complementaria derogatoria de la Ley N° 30220, pues se debe interpretar que dicho beneficio fue derogado cuando la Ley N° 29766 entró en vigencia, de acuerdo a la interpretación establecida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC.

PALABRAS CLAVE: reinversión en educación, Ley N° 29766, Ley N° 30220

Lima, ocho de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa trece mil ochocientos sesenta y nueve guion dos mil veintidós; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la demandante, **Universidad Científica del Sur Sociedad Anónima Cerrada**, el veintidós de abril de dos mil veintidós (fojas dos mil ciento cuarenta y cuatro a dos mil ciento sesenta y tres del expediente judicial electrónico¹), contra la sentencia de vista dictada el nueve de marzo de dos mil veintidós (fojas dos mil ciento trece a dos mil ciento treinta y tres), por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirma** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número trece, del cinco de octubre de dos mil

veintiuno (fojas mil novecientos setenta y nueve a mil novecientos noventa y ocho), que declaró **infundada** la demanda. **II. CONSIDERANDO PRIMERO.** Antecedentes del caso Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El diecisiete de julio de dos mil veinte, la **Universidad Científica del Sur Sociedad Anónima Cerrada** interpone demanda de acción contencioso administrativa solicitando lo siguiente: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00108-1-2020, en los extremos en que **i)** confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que dispone la inaplicación del crédito tributario por reinversión en educación (CTRE) en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce; **ii)** confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que dispone que no corresponde arrastrar el saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior (dos mil trece) al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce; **iii)** confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que reparó el pago a cuenta del impuesto a la renta declarado en el ejercicio dos mil catorce y correspondiente a mayo de dos mil catorce. **Segunda pretensión principal (plena jurisdicción):** Solicita al Juzgado se declare que **i)** el crédito tributario por reinversión generado al amparo del Decreto Legislativo N° 882 estuvo vigente en los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, en tanto dicha norma fue derogada de manera expresa recién con la Ley N° 30220 - Ley Universitaria; **ii)** se reconozca a favor de la demandante el crédito tributario por reinversión en educación generado para el ejercicio dos mil catorce, por S/ 13'375,853.00 (trece millones trescientos setenta y cinco mil ochocientos cincuenta y tres soles con cero céntimos); **iii)** se reconozca a favor de la universidad el arrastre de los saldos del crédito tributario por reinversión en la educación no aplicados en ejercicios anteriores (ejercicio dos mil trece) contra el impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, por S/ 1'440,908.00 (un millón cuatrocientos cuarenta mil novecientos ocho soles con cero céntimos); **iv)** se reconozca a favor de la universidad el pago a cuenta efectuado en mayo de dos mil catorce, aplicándolo contra el impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce por el importe de S/ 501.00 (quinientos un soles con cero céntimos). Entre los fundamentos que sustentan la demanda, tenemos: **Pretensión principal a)** En la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada se afecta el principio de legalidad, en tanto vulnera el derecho constitucional a la propiedad y el principio de seguridad jurídica de la demandante, contemplado en el numeral 1.1 del artículo IV de la Ley N° 27444. **b)** En la aludida resolución del Tribunal Fiscal, el criterio aplicado por el tribunal administrativo restringe el derecho de la demandante al crédito por reinversión en educación, el mismo que se encuentra reconocido en el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento y consiste en la posibilidad de aplicar un crédito tributario por reinversión en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, además de la posibilidad de arrastrar la parte del crédito por reinversión no utilizada en un ejercicio contra el impuesto a la renta o los pagos a cuenta de ejercicios posteriores. **c)** En el presente caso, la actora contaba con un crédito tributario por reinversión en la educación para el ejercicio dos mil catorce ascendente a S/ 13'375,853.00 (trece millones trescientos setenta y cinco mil ochocientos cincuenta y tres soles con cero céntimos); además de ello, contaba con un saldo de crédito por reinversión en educación ascendente a S/ 1'440,908.00 (un millón cuatrocientos cuarenta mil novecientos ocho soles con cero céntimos), correspondiente al ejercicio dos mil trece; finalmente, tenía también un crédito por pagar a cuenta de mayo de dos mil catorce, de crédito tributario por reinversión en la educación, por el importe de S/ 501.00 (quinientos un soles con cero céntimos). **d)** La demandante declaró el crédito tributario por reinversión en educación correspondiente al ejercicio dos mil catorce, así como el saldo no aplicado en la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, y decidió aplicarlos al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, pues, como ya se señaló, se encontraba habilitada a hacerlo en virtud de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento. **e)** El Tribunal Fiscal ha desconocido a la demandante el crédito por reinversión correspondiente al ejercicio dos mil catorce, el saldo del crédito por reinversión no utilizado correspondiente al ejercicio dos mil trece, impidiendo que este pueda ser aplicado contra el impuesto a la renta del dos mil catorce, lo que implica que la determinación del monto del impuesto a la renta sea mucho mayor al que le corresponde pagar. **f)** En virtud de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento, la demandante se encontraba habilitada para poder aplicar el crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido en la determinación del impuesto a la renta; además de ello, se encontraba habilitada también a aplicar la aparte del crédito por reinversión no utilizada en

ejercicios anteriores (ejercicio dos mil trece) contra el impuesto a la renta (en este caso, del dos mil catorce) y ello debía ser reconocido por los poderes públicos. Segunda pretensión **g)** Considerando que los beneficios tributarios aplicados a un impuesto de periodicidad anual están vigentes a partir del uno de enero del ejercicio siguiente de su publicación, y que la norma VI del Código Tributario establece que todo beneficio debe derogarse de manera expresa por una norma del mismo rango, se puede concluir válidamente que el beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 estuvo vigente también durante los ejercicios dos mil doce, dos mil trece y dos mil catorce, conforme a su derogación expresa, recién estipulada en la Ley Universitaria. **h)** La declaración de caducidad del crédito tributario por reinversión en la educación mediante la Ley N° 29766 no operará, puesto que no cumple con el segundo elemento indispensable referido a que resulta necesario que se haya determinado un plazo perentorio de caducidad previamente a la configuración o generación del derecho respecto del cual operaría la caducidad; además, la declaración de caducidad del crédito tributario por reinversión en educación mediante la Ley N° 29766 restaría eficacia jurídica al artículo 19 de la Constitución Política del Perú. **i)** En la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2053-2013-PA/TC, iniciado por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas S.A.C. y la Universidad Privada del Norte S.A.C. contra la SUNAT, el Tribunal Constitucional dispuso que las normas tributarias que derogan beneficios tributarios no tienen fuerza ni efectos retroactivos, y que, por tanto, la Ley N° 29766 contraviene lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú. **1.2. Contestación de la demanda 1.2.1.** El representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** contesta la demanda mediante escrito del seis de agosto de dos mil veinte (fojas sesenta y cuatro a noventa y tres), solicitando que la misma sea declarada infundada. De igual forma, la Procuradora Pública del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal** con fecha doce de agosto de ese mismo año (fojas noventa y cinco a ciento veintiséis), contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada improcedente o infundada. **1.5. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha cinco de octubre de dos mil veintinueve (fojas mil novecientos setenta y nueve a mil novecientos noventa y ocho), declaró **INFUNDADA** la demanda. El Juzgado de origen sostiene que: Pretensión principal **i.** La cuestión jurídicamente relevante en el presente caso se plantea respecto de la vigencia del crédito por reinversión en educación durante el ejercicio dos mil catorce, beneficio otorgado mediante el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 - Ley de Promoción de la Inversión en Educación. **ii.** Cabe precisar que, conforme a la quinta disposición final de la citada norma, el crédito tributario por reinversión entraría en vigencia a partir de uno de enero de mil novecientos noventa y siete; sin embargo, tanto el Decreto Legislativo N° 882 como su reglamento, emitido mediante Decreto Supremo N° 047-97-EF, no precisaron expresamente el periodo de vigencia de dicho beneficio tributario. **iii.** Por otro lado, desde el año mil novecientos noventa y seis se encontraba vigente el Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816. La norma VII de su título preliminar regulaba de manera supletoria el plazo para exoneraciones y beneficios, al prever que "toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entendía otorgado por tres (3) años, no habiendo prórroga tácita". Así, al amparo de esta norma y por su naturaleza de beneficio tributario, corresponde dejar establecido que el crédito por reinversión en la educación se encontraba en vigencia desde el uno de enero mil novecientos noventa y siete hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por ser el plazo máximo de vigencia el de tres años, sin opción a admitir que se pudiera interpretar la existencia de una prórroga tácita. **iv.** Por los argumentos esgrimidos, la judicatura determina que el beneficio de crédito tributario por reinversión en el sector educación estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre mil novecientos noventa y nueve, conforme a la norma VII del título preliminar del Código Tributario dado por el Decreto Legislativo N° 816, por lo que no es aplicable para ejercicios posteriores en razón de que no existe norma de rango legal que disponga expresamente un nuevo plazo de vigencia y queda prohibida su prórroga tácita, ello en atención al principio de reserva de ley y la potestad tributaria estipulado en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado. Sobre el arrastre del saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior (dos mil trece) al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce **v.** Del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0101202 se aprecia que la administración reparó el saldo a favor del ejercicio anterior consignado en la casilla 127 del

PDT 692 N° 750414964, correspondiente a la declaración del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, por S/ 1'440,908.00 (un millón cuatrocientos cuarenta mil novecientos ocho soles con cero céntimos), al verificar que la Resolución de Determinación N° 012-003-0084862 emitida por impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece y confirmada por la Resolución de Intendencia N° 0150140013887 no determinó saldo a favor por dicho tributo y ejercicio susceptible de ser aplicado al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce. Sobre los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce **vi.** Con respecto al pago a cuenta del impuesto a la renta del mes de mayo del dos mil catorce, se tiene que, en el Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0101202, la demandante presentó el PDT 621 N° 792457176, en el que determinó un pago a cuenta del impuesto a la renta mensual por S/ 156,504.00 y aplicó como "otros créditos" el importe de S/ 11'207,021.00, que es producto del arrastre del saldo a favor del pago a cuenta de marzo de dos mil catorce y que corresponde al crédito por reinversión del ejercicio dos mil trece. **vii.** Al respecto, la administración tributaria sostiene que la demandante pagó S/ 894.00 el veintisiete de junio dos mil catorce, el que se compone de S/ 501.00 (quinientos un soles con cero céntimos) de intereses moratorios y S/ 393.00 (trescientos noventa y tres soles con cero céntimos) de tributo insoluto, concluyéndose que debe aplicarse como crédito por pagos a cuenta de mayo de dos mil catorce la suma de S/ 393.00 (trescientos noventa y tres soles con cero céntimos) y reparar el monto de S/ 501.00 (quinientos un soles con cero céntimos). **viii.** No obstante, debe recordarse que el crédito tributario por reinversión en la educación no estaba vigente para los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce; por ello, no correspondía arrastrar el crédito por reinversión respecto del pago a cuenta de mayo del dos mil catorce. **ix.** No se aprecia vulneración del principio citado tanto más que la demandante ha tenido participación activa durante el procedimiento administrativo vinculado a la resolución del Tribunal Fiscal impugnada, pues se aprecia que ha sido debidamente notificada con los actos administrativos; que ha tenido la posibilidad de presentar sus escritos, alegar sus argumentos y ofrecer sus medios probatorios; y que ha interpuesto sus diversos recursos administrativos; de modo que no se evidencia vulneración al debido procedimiento. Segunda pretensión: plena jurisdicción **x.** La pretensión de plena jurisdicción va más allá de la anulación de un acto administrativo en la que el juzgador contencioso administrativo desplegará las medidas que sean necesarias para el restablecimiento de una situación jurídica. Así, se hace efectivo el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. **xi.** Sin embargo, en el caso de autos, se advierte que el diseño del petitorio en este extremo, en sustancia versa sobre el mismo asunto de fondo que se ha resuelto en la pretensión principal, es decir, sobre la validez y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00108-1-2020, la cual ha sido confirmada por el Juzgado; en tal virtud, con base en tales fundamentos y vía motivación por remisión, corresponde también desestimar este extremo de la demanda. **1.6. Sentencia de vista.** Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima el nueve de marzo de dos mil veintidós (fojas dos mil ciento trece a dos mil ciento treinta y tres), **confirma** la sentencia apelada, emitida mediante Resolución número trece, del cinco de octubre de dos mil veintinueve, que declaró **infundada** la demanda. La Sala Superior argumenta que: **i.** El crédito por reinversión en educación es un beneficio tributario establecido en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, publicado el nueve de noviembre de mil novecientos noventa y seis. Tal como dispone la quinta disposición final de dicho decreto, entró en vigencia el uno de enero de mil novecientos noventa y siete. Posteriormente, se emitió el Decreto Legislativo N° 1087, publicado el veintiocho de junio de dos mil ocho, el cual en su artículo 2 hace alusión expresa al Decreto Legislativo N° 882, de modo que es el propio Estado el que explícitamente, a través de una norma con rango de ley, reconoce que el citado beneficio estuvo vigente al menos hasta el año 2008. **ii.** Luego, en un tercer momento, mediante el artículo único de la Ley N° 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, **se precisó** que el citado beneficio tributario caducó a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1087, es decir, el veintinueve de junio de dos mil ocho, de modo que esta es la segunda norma de jerarquía legal que expresa que el crédito tributario por reinversión se encontró vigente hasta el ejercicio dos mil ocho, al tratarse de un tributo de periodicidad anual, como es el impuesto a la renta. **iii.** No obstante, independientemente de lo dispuesto en las normas acotadas, se aprecia que la Ley N° 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, pretende convalidar una aplicación retroactiva en sí misma, lo cual se encuentra prohibido por el artículo 103 de la Constitución Política. En efecto, la Ley N° 29766,

publicada el año dos mil once, declara que el crédito tributario habría caducado; esto es, concluido su vigencia en el año dos mil ocho, con la publicación del Decreto Legislativo N° 1087. Para ello, se sustenta en el término "Precisase", lo que da a entender que el legislador va a interpretar, puntualizar y/o aclarar una norma previamente existente, en el presente caso, el Decreto Legislativo N° 1087, que regularía la caducidad de la vigencia del crédito por reinversión en educación. iv. La Ley N° 29766 resulta ser una norma de carácter innovativo y no interpretativo, al no haber cumplido con el segundo y tercer requisito para ser considerada una norma interpretativa, según la referida sentencia; por lo que no cabe la aplicación retroactiva, esto es, que sus efectos surtan desde el año dos mil ocho, cuando fue publicada en el año dos mil once; por lo que la ley citada se debe encontrar vigente desde el día siguiente de su publicación, es decir, desde el veinticuatro de julio de dos mil once. Sin embargo, al tratarse de un impuesto de periodicidad anual, como es el impuesto a la renta, se concluye que el crédito por reinversión en educación se encontró vigente hasta el año dos mil once; asumir lo contrario vulneraría el artículo 103 y 109 de la Constitución Política del Perú. v. En el presente caso, se advierte que el criterio interpretativo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional contenido en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC, de fecha dieciséis de agosto de dos mil dieciséis, publicada el veinticinco de julio de dos mil dieciséis, no ha sido reiterado en otras sentencias o fallos dictados por el Tribunal Constitucional; en consecuencia, no constituye doctrina jurisprudencial vinculante, por lo que no le resulta aplicable el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que la sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC, de fecha cinco de noviembre de dos mil doce y publicada el quince de enero de dos mil trece, no puede considerarse como una reiteración del criterio interpretativo, en tanto en una resolución posterior, del seis de marzo de dos mil trece, expedida en el mismo expediente, se establece que el pronunciamiento de la sentencia solo tiene efectos inter partes. vi. Se debe mencionar que de la revisión de la sentencia apelada se advierte que el juzgador a efectos de sustenta su decisión, señaló los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, según se desprende del considerando quinto, denominado "Análisis de la controversia", y da respuesta a los argumentos expuestos en su demanda. Por tanto, no hay omisión de las normas aplicadas, según se observa de su revisión, como contrariamente señala la demandante. El hecho de que esta no concuerde con la decisión del a quo no acarrea que este incurrida en deficiencia de motivación. vii. Al respecto, se debe indicar que con la emisión del Decreto Legislativo N° 1087, publicado el veintiocho de junio de dos mil ocho, el cual en su artículo 2 hace alusión expresa al Decreto Legislativo N° 882, que reguló primigeniamente el crédito por reinversión, se reconoce que el citado beneficio estuvo vigente al menos hasta el año dos mil ocho, lo cual fue ratificado con la emisión de la Ley N° 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, en la que **se precisó** que el citado beneficio tributario caducó a la entrada en vigencia del citado decreto legislativo, es decir, en el año dos mil ocho; a pesar de que el mismo Decreto Legislativo N° 1087 no hace alusión a ninguna caducidad del aludido beneficio. viii. En ese sentido, en aplicación de la sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, expedida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, del dieciséis de mayo de dos mil siete, se aprecia que la Ley N° 29766 no cumple con dos requisitos para ser considerada una norma interpretativa, por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva, cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y N° 1087. ix. Por tanto, el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año mil novecientos noventa y siete hasta el año dos mil once, por ser este último el año en el que se publicó la referida ley. En consecuencia, el beneficio tributario no estaba vigente ni en el ejercicio acotado, esto es, el dos mil catorce, ni respecto al saldo por dicho crédito obtenido en el ejercicio dos mil trece y aplicable a otros ejercicios o pagos a cuenta. x. Cabe señalar que la sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC, de fecha cinco de noviembre de dos mil doce, publicada el quince de enero de dos mil trece, no puede considerarse como una reiteración del criterio interpretativo, en tanto en una resolución posterior, del seis de marzo de dos mil trece, expedida en el mismo expediente, se establece que el pronunciamiento de la sentencia solo tiene efectos inter partes. xi. En ese sentido, en aplicación de la sentencia de Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, expedida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, de fecha dieciséis de mayo de dos mil siete, se aprecia que la Ley N° 29766 no cumple con dos requisitos para ser

considerada una norma interpretativa, por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva, cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y N° 1087. Por tanto, el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año mil novecientos noventa y siete hasta el año dos mil once, por ser este último el año en el que se publicó la referida ley. Por lo tanto, se concluye que en el ejercicio dos mil catorce el beneficio tributario no se encontraba vigente y la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada en este proceso judicial fue emitida conforme a derecho. **c.8. Causales procedentes del recurso de casación 1.8.1.** Mediante resolución suprema, de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos veinticinco a doscientos treinta y seis del cuaderno de casación), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Universidad Científica del Sur Sociedad Anónima Cerrada**, por las siguientes causales: **a) Contravención a las normas que garantizan el derecho al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reguladas en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y los artículos 121 y 122 numeral 4 del mismo cuerpo legal.** La sentencia de vista ha sido emitida con infracción con infracción al derecho a la motivación de las decisiones jurisdiccionales, previstos en las normas invocadas. Dichas normas disponen que los jueces tienen la obligación de motivar sus decisiones, salvo las de mero trámite. El sustento de las pretensiones solicitadas por UCSUR S.A.C. en el presente proceso, es que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal desconocieron a UCSUR S.A.C. la posibilidad de aplicar un Crédito por Reinversión en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil catorce, además de la posibilidad de arrastrar la parte del Crédito por Reinversión no utilizada en un ejercicio contra el Impuesto a la Renta o los pagos a cuenta a ejercicios posteriores, pese a que se encontraba facultada a hacerlo conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 882 y su Reglamento. Considera que recién con la Ley N° 30220 – Ley Universitaria se dejó sin efecto de forma expresa el Decreto Legislativo N° 882. Señala que en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista, el juzgado refiere que la Ley N° 29766 no cumple con los requisitos para ser considerada una norma interpretativa por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y 1087, y la Sala concluiría que el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año mil novecientos noventa y siete hasta el año dos mil once, por ser este último año en que se publicó la Ley N° 29766, por ello aduce que UCSUR S.A.C. no podía aplicar el Crédito por Reinversión en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, ni arrastrar la parte del Crédito por Reinversión no utilizado en el ejercicio dos mil trece contra el impuesto a la renta del periodo dos mil catorce o los pagos a cuenta a ejercicios posteriores (dos mil catorce) puesto que, en dichos periodos – en el dos mil trece y dos mil catorce – no existía norma que estableciera la vigencia del crédito por reinversión. La Norma VI del Código Tributario establece que todo beneficio debe derogarse de manera expresa por una norma del mismo rango, en ese sentido, el beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 estuvo vigente también durante los ejercicios dos mil doce a dos mil catorce; y recién en el año dos mil catorce fue derogado expresamente con la publicación de la Ley N° 30220 – Ley Universitaria. En ese sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4700-2011-PC/TC, de fecha cinco de noviembre de dos mil doce, concluye también que el Crédito por Reinversión se mantenía vigente incluso después del dos mil once, desvirtuando la posición del Tribunal Fiscal y la Sala Superior, los cuales señalan que el Crédito por Reinversión solo estuvo vigente hasta el dos mil once. Entonces las premisas de la Sala para justificar su fallo, no han sido verificadas jurídicamente. **b) Contravención al principio de legalidad, regulado en el numeral 1.1. del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.** La Sala Superior vulnera dicho principio, en tanto ha optado por desconocer una interpretación acorde a derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 y los artículos 5 y 8 del Decreto Legislativo N° 882. En el presente caso, UCSUR S.A.C. pretendió aplicar tanto el saldo del Crédito por Reinversión correspondiente al ejercicio dos mil catorce ascendente a S/ 13,375 853.00 (Trece millones trescientos setenta y cinco mil ochocientos cincuenta y tres con cero céntimos), así como el saldo del Crédito por Reinversión correspondiente al ejercicio dos mil trece, ascendente a S/ 1,440,908.00 (Un millón cuatrocientos cuarenta mil novecientos ocho con cero

céntimos) y, el crédito por pagos a cuenta de mayo de dos mil catorce del Crédito por Reinversión por el importe de S/ 501.00 (Quinientos uno con cero céntimos); sin embargo, la Sala Superior ha decidido no reconocer la aplicación del Crédito por Reinversión del dos mil catorce, así como la aplicación del saldo a favor no aplicado del ejercicio dos mil trece, infringiendo lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 882 y su Reglamento.

c) Inaplicación del artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por Decreto Legislativo N° 882. De conformidad con dicha disposición normativa, las instituciones educativas particulares que revertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30 % del monto reinvertido. Como se puede observar, el dispositivo legal invocado regulo el derecho al Crédito por Reinversión en Educación. No obstante ello, esta norma no regulo plazo para la vigencia para el crédito por reinversión, por lo tanto, se entiende que su vigencia era indeterminada.

d) Inaplicación de la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley Universitaria – Ley N° 30220. El nueve de julio de dos mil catorce se publicó la Ley N° 30220 – Ley Universitaria, en cuya “Única Disposición Complementaria Derogatoria”, se derogó de manera expresa a su norma predecesora, el Decreto Legislativo N° 882. Cabe indicar, que el Decreto Legislativo N° 882 no fue derogado con la publicación de la Ley N° 29766, sino más bien con la Ley Universitaria en el año dos mil catorce.

e) Inaplicación de la Norma VI del título preliminar del Código Tributario. La norma invocada establece que las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior. Con las normas expuestas y principalmente con lo dispuesto en la Ley Universitaria, queda claro que el crédito por reinversión si estuvo vigente en los ejercicios dos mil doce y dos mil trece. En ese sentido, el saldo del crédito por reinversión ya establecido en el dos mil once, si podía ser aplicado contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil doce y dos mil trece, siendo errado que la Sala Superior haya decidido inaplicar la normativa en referencia.

f) Inaplicación de los artículos 5 y 8 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 882, aprobado por Decreto Supremo N° 47-97-EF. El artículo 5 del citado cuerpo legal, señala que el crédito a que se refiere el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, es el 30 % del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión y que la parte del crédito no usada en un ejercicio, podrá aplicarse contra el impuesto a la renta de ejercicios siguientes hasta agotarlo. Por su parte el artículo 8, señala que el crédito obtenido en la ejecución de un programa de reinversión podrá ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. La Sala Superior ha desconocido dichas disposiciones normativas, perjudicando a UCSUR S.A.C. para que pueda optar por aplicar el saldo no utilizado del crédito tributario por reinversión en educación contra el impuesto a la renta de los ejercicios siguientes o contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta siguientes.

SEGUNDO: Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

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

2.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende

al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

2.5. De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarese fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito, y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

TERCERO. Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos: **3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un conjunto de garantías. Son dos los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que el ámbito sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros.

3.2. El **debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva** constituyen derechos fundamentales de la persona reconocidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva tiene un contenido complejo y omnicompreensivo y está integrado por el derecho de acceso a la jurisdicción y al proceso, el derecho al debido proceso y el derecho a la efectividad de las decisiones judiciales finales.

3.3. Cabe precisar que respecto a la vulneración del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva el Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento jurídico 8 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0763-2005-PA/TC que: [...] Cuando el ordenamiento reconoce el derecho de todo justiciable de poder acceder a la jurisdicción, como manifestación de la tutela judicial efectiva, no quiere ello decir que la judicatura, prima facie, se sienta en la obligación de estimar favorablemente toda pretensión formulada, sino que simplemente, sienta la obligación de acogerla y brindarle una sensata como razonada ponderación en torno a su procedencia o legitimidad. No es, pues, que el resultado favorable esté asegurado con sólo tentarse un petitorio a través de la demanda, sino tan sólo la posibilidad de que el órgano encargado de la administración de justicia pueda hacer del mismo un elemento de análisis con miras a la expedición de un pronunciamiento cualquiera que sea su resultado. En dicho contexto, queda claro que sí, a contrario sensu de lo señalado, la judicatura no asume la elemental responsabilidad de examinar lo que se le solicita y, lejos de ello, desestima, de plano, y sin meritación alguna lo que se le pide, en el fondo lo que hace es neutralizar el acceso al que, por principio, tiene derecho todo justiciable, desdibujando el rol de responsabilidad que el ordenamiento le asigna [...].

3.4. Por su parte, el artículo I del título preliminar del Código Procesal Civil señala: “Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso”. Asimismo, el artículo III de la norma en comento prescribe: El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz

social en justicia. En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso. **3.5. Sobre la motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. **3.6.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [E]l derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.7.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6) y 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican y el razonamiento jurídico al que ella los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. **Análisis de las causales de carácter procesal CUARTO: Contravención de las normas que garantizan el derecho al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, regulados en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y los artículos 121 y 122 (numeral 4) del mismo cuerpo legal** En atención al marco referencial enunciado en los anteriores considerandos, tenemos que, para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho a la motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación; precisando que los hechos y los medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o

análisis. **4.1.** Ingresando al análisis de la infracción normativa de carácter procesal, es conveniente recordar los fundamentos principales que la respaldan. En síntesis, señala la recurrente que la Sala Superior desconoce la aplicación del crédito tributario por reinversión en la educación en la determinación del impuesto a la renta del dos mil catorce, así como la posibilidad de arrastrar el saldo a favor no aplicado del ejercicio dos mil trece al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce o contra los pagos a cuenta del ejercicio dos mil catorce. Aduce que el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 reguló el crédito tributario por reinversión en educación; no obstante ello, no reguló plazo de vigencia, por lo que su vigencia era indeterminada, hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 30220 - Ley Universitaria. **4.2.** En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, describe los agravios contenidos en el recurso de apelación. En efecto, del primer al décimo sexto considerando efectúa el desarrollo lógico-jurídico, no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia; además de haber justificado las **premisas fácticas** (consistente en determinar si el crédito por reinversión en educación se encontraba vigente en el año dos mil catorce; verificar si el saldo por el referido crédito del ejercicio dos mil trece se puede aplicar contra el impuesto a la renta de ejercicio dos mil catorce y contra su pago a cuenta de mayo del dos mil catorce; luego de ello, se debe determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00108-1-2020 de fecha tres de enero de dos mil veinte —en los extremos que dispone **i)** confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que dispuso la inaplicación del crédito tributario por reinversión en educación en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce; **ii)** confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que dispone que no corresponde arrastrar el saldo a favor no aplicado al ejercicio anterior, dos mil trece, al impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce; y **iii)** confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140014833, que reparó el pago a cuenta del anotado impuesto declarado en el dos mil catorce correspondiente al mes de mayo del dos mil catorce—. Asimismo, se deberá determinar si, conforme al inciso 2 del artículo 5 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, el Juzgado debe **i)** declarar que el crédito tributario por reinversión generado al amparo del Decreto Legislativo N° 882 estuvo vigente en los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, en tanto dicha norma fue derogada de manera expresa recién con la Ley Universitaria N° 30220; **ii)** reconocer a favor de UCSUR el crédito tributario por reinversión en la educación generado para el ejercicio dos mil catorce, por el importe de S/ 13'375,853.00; **iii)** reconocer a favor de UCSUR el arrastre de los saldos del crédito tributario por reinversión en la educación no aplicados en ejercicios anteriores (dos mil trece) contra el impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, por el importe de S/ 1'440,908.00; y **iv)** reconocer favor de UCSUR el pago a cuenta efectuado en mayo de dos mil catorce, aplicándolo contra el impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce por el monto de S/ 501.00) y las **premisas jurídicas** (artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú; artículos VI y VII del Nuevo Código Procesal Constitucional; artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882; artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087; artículo único de la Ley N° 29766; Ley N° 30220), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que, en aplicación de la sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, del dieciséis de mayo de dos mil siete, se aprecia que la Ley N° 29766 no cumple con dos requisitos para ser considerada una norma interpretativa, por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y 1087; por tanto, el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año mil novecientos noventa y siete hasta el año dos mil once, por ser este último el año en el que se publicó la referida ley; en consecuencia, respecto al ejercicio acotado, esto es, dos mil catorce, y en cuanto al saldo por dicho crédito obtenido en el ejercicio dos mil trece, aplicables a otros ejercicios o pagos a cuenta, el beneficio tributario no se encontraba vigente. Asimismo, el informe emitido por la administración, citado por la recurrente no resulta vinculante para el proceso judicial, en el cual se realiza el análisis con base en los hechos y normas aplicables y criterios jurisprudenciales citados. Por tanto, esta Sala Suprema no advierte la vulneración de los derechos alegados por la demandante. **4.3.** Ahora bien, sobre la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precisadas en el punto anterior contienen proposiciones

verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de ser las correctas para resolver lo que ha sido materia de revisión, al haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, y cumple con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. No se observa, entonces, las infracciones del principio de motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Ahora bien, como se aprecia de los argumentos que justifican la presente causal procesal, la recurrente considera que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal desconocieron la posibilidad de aplicar el crédito tributario por reinversión en educación en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil catorce, además de la posibilidad de arrastrar la parte de dicho crédito tributario no utilizada contra el impuesto a la renta o los pagos a cuenta de ejercicios posteriores, pese a que, según pretende, se encontraba facultada a hacerlo conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento. Al respecto, se debe describir lo que la Sala Superior en el décimo tercer considerando de la recurrida sostiene: DÉCIMO TERCERO: El primer, cuarto, sexto y séptimo agravios, están relacionados a que de acuerdo al Decreto Legislativo N° 882 y su respectivo Reglamento, la vigencia del crédito tributario por educación se encontraba vigente hasta el 2014. Ya que con la Ley 30220, se derogó el referido beneficio otorgado mediante el decreto mencionado, por lo que resulta aplicable dicho crédito del ejercicio 2014 para la determinación en el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, así como la aplicación del saldo del ejercicio 2013 obtenido por tal crédito contra los ejercicios y pagos a cuenta posteriores (2014). Al respecto, se debe indicar que conforme se ha establecido en los párrafos precedentes, con la emisión del Decreto Legislativo 1087, publicado el 28 de junio de 2008, el cual en su artículo 2, hace alusión expresa al Decreto Legislativo N° 882 que reguló primigeniamente el crédito por reinversión, se reconoce que el citado beneficio estuvo vigente al menos hasta el año 2008, lo cual fue ratificado con la emisión de la Ley N° 29766, publicada el 23 de julio de 2011, en la que se precisó que el citado beneficio tributario caducó a la entrada en vigencia del citado decreto legislativo, es decir, en el año 2008; a pesar que el mismo Decreto Legislativo N° 1087 no hace alusión a ninguna caducidad del aludido beneficio. En ese sentido, en aplicación de la sentencia de Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC de fecha 16 de mayo de 2007, se aprecia que la Ley N° 29766 no cumple con dos requisitos para ser considerada una norma interpretativa, por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y 1087. Por tanto, el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año 1997 hasta el año 2011, por ser este último el año en el que se publicó la referida Ley. En consecuencia, ni en el ejercicio acotado, esto es 2014 ni el saldo por dicho crédito obtenido en el ejercicio 2013, aplicables a otros ejercicios o pagos a cuenta, el beneficio tributario no se encontraba vigente y, por ende, no corresponde estimar los agravios. **4.5.** Por tanto, de lo expuesto por el colegiado de mérito en el décimo tercer considerando de la sentencia de vista, se observa claramente que se ha dado respuesta al argumento de la recurrente sobre la utilización del crédito tributario por reinversión en la educación para otros ejercicios tributarios posteriores al dos mil once, pues, como ha concluido la instancia de mérito, dicho beneficio tributario solamente se encontraba vigente desde el año mil novecientos noventa y siete hasta el dos mil once, por lo que no podía ser utilizado para los ejercicios dos mil trece ni dos mil catorce, como pretendía la demandante. **4.6.** Otro argumento de la recurrente consiste en que el referido beneficio tributario sí se encontraba vigente para los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, ello como consecuencia de que el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 no reguló un plazo de vigencia para el crédito tributario por reinversión en la educación, por lo que era de duración indeterminada, hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 30220. Acerca de ello, se debe describir lo que contiene el décimo segundo considerando de la sentencia de vista: DÉCIMO SEGUNDO: En lo concerniente al tercer agravio referido a que la sentencia apelada incurrió en el supuesto de motivación insuficiente puesto que en su considerando 5.14, señaló que el Crédito por Reinversión por Educación solo estuvo vigente hasta el 1999, lo que evidencia que omitió un análisis pertinente de las normas aplicables, a pesar que fue recién con la Ley N° 30220 fue derogado

expresamente el crédito por reinversión sustentado en el Decreto Legislativo N° 882. Se debe mencionar que de la revisión de la sentencia apelada se advierte que el Juzgador a efectos de sustenta su decisión señaló los fundamentos de hecho y derecho que la sustentan, según se desprende del considerando quinto denominado "Análisis de la controversia" y da respuesta a los argumentos expuestos en su demanda. Por tanto, no hay omisión de las normas aplicadas, según se observa de su revisión, como contrariamente señala la demandante. Y el hecho de que esta no esté de acuerdo con la decisión del A-quo, no acarrea que este incurrida en deficiencia de motivación. En consecuencia, corresponde desestimar el tercer agravio según lo desarrollado precedentemente. **4.7.** Entonces, de lo desarrollado por la Sala Superior en el décimo segundo considerando, se evidencia que se ha dado respuesta al agravio sobre un defecto de motivación de la sentencia de primera instancia, sobre la vigencia del crédito tributario por reinversión en la educación, que a criterio de la recurrente estaba vigente hasta la vigencia de la Ley N° 30220; además de ello, como se observa del décimo tercer y décimo quinto considerando de la sentencia de vista, la instancia de mérito, sobre la base de lo previsto en el Decreto Legislativo N° 882, la Ley N° 29766, y la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0002-2006-PI/TC, pudo concluir que "el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año 1997 hasta el año 2011, por ser este último el año en el que se publicó la referida Ley". De esa manera, se advierte que en la sentencia recurrida se ha reflexionado sobre la vigencia del beneficio tributario, por lo que no se evidencia defecto de motivación alguna. **4.8.** La recurrente también considera que la Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC se habría pronunciado en el sentido de que el crédito tributario por reinversión en la educación sí estuvo vigente después del dos mil once. Sobre la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional, en el décimo cuarto considerando, la Sala de mérito argumentó lo siguiente: DÉCIMO CUARTO: El segundo agravio hace mención a que el Juzgado debió considerar la STC N° 04700-2011-PC/TC, que dispuso que si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de vigencia alguna para los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido en el Código Tributario, 3 años para el presente caso, advirtiéndose que esta regla admite excepciones. Indica que en dicha sentencia, el Tribunal Constitucional estableció que el anotado crédito por reinversión se mantenía después del ejercicio 2011. En cuanto a ello, cabe señalar que la STC N° 04700-2011-PC/TC de fecha 5 de noviembre de 2012, publicada el 15 de enero de 2013 no puede considerarse como una reiteración del criterio interpretativo, en tanto, en una resolución posterior de fecha 6 de marzo de 2013 expedida en el mismo expediente, se establece que el pronunciamiento de la sentencia solo tiene efectos inter partes. **4.9.** Estando a ello, se evidencia que en la sentencia de vista también se ha dado respuesta respecto a la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC, del cinco de noviembre de dos mil doce, apreciándose que se ha concluido que el Tribunal Constitucional en una resolución posterior (resolución de aclaración) estableció que el pronunciamiento de la sentencia antes señalada solo tenía efectos inter partes; por lo tanto, se puede observar que no existe defecto de motivación alguna, como sostiene la recurrente. De esa manera, y de los argumentos expuestos precedentemente, apreciamos que la sentencia de vista en ningún momento ha incurrido en una afectación del principio de motivación, como se alega; motivo por el cual, la infracción normativa de carácter procesal debe declararse **infundada**. **Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter material QUINTO. Contravención del principio de legalidad, regulado en el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por Decreto Legislativo N° 882; inaplicación de la única disposición complementaria derogatoria de la Ley N° 30220 - Ley Universitaria; inaplicación de la norma VI del título preliminar del Código Tributario; e inaplicación de los artículos 5 y 8 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 882, aprobado por Decreto Supremo N° 47-97-EF** Como se observa, las infracciones normativas de carácter material propuestas tienen vinculación entre sí, pues con ellas la recurrente busca sostener que el crédito tributario por reinversión en la educación sí se encontraba vigente para los ejercicios dos mil doce, dos mil trece y dos mil catorce, debido a que recién con la vigencia de la Ley N° 30220 se derogó el aludido beneficio tributario; por lo que, aquel sí podía aplicarse al impuesto a la renta de los ejercicios siguientes o contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta siguientes. En mérito a

tal conexión, dichas causales merecen pronunciamiento en forma conjunta. **5.1.** Cabe precisar que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de ella para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una "vacatio legis"; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas (...) o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.2.** Ahora bien, resulta necesario citar las normas denunciadas: Ley N° 27444 Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.1. Principio de legalidad. Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. **Decreto Legislativo N° 882** Artículo 13. Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido. La reinversión sólo podrá realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión. Los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serán computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuere el caso. Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación. La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT. Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento. **Ley N° 30220** Única Disposición Complementaria Derogatoria Deróganse la Ley 23733, Ley Universitaria, y sus modificatorias; la Ley 26439, Ley que Crea el Consejo Nacional para la Autorización de Funcionamiento de Universidades (CONAFU), y sus modificatorias; y déjense sin efecto el Decreto Legislativo 882 en lo que respecta al ámbito universitario, con excepción de los artículos 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22, y demás normas que se opongan a lo dispuesto en la presente ley. **Código Tributario** NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior. Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica. **Decreto Supremo N° 047-97-EF - Reglamento del Decreto Legislativo N° 882** Artículo 5. El crédito a que se refiere el Artículo 13 de la Ley es el 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, aprobado conforme a las disposiciones de la Ley y el presente Reglamento. Tratándose de la reinversión efectuada por las Instituciones Reinvertoras, el crédito será el 30% del monto invertido en la Institución Receptora siempre que el mismo haya sido efectivamente aplicado por esta última en la ejecución del programa. El crédito mencionado en los párrafos anteriores, podrá ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la Institución Receptora o de la Institución Reinvertora, según sea el caso. La parte del crédito no utilizada en un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, hasta agotarlo. El monto

reinvertido deberá ser capitalizado por la Institución Receptora de la reinversión, o de ser el caso deberá incrementar el patrimonio social, debiendo en ambos casos formalizarse mediante escritura pública e inscripción en el registro público correspondiente, como requisito previo para la aplicación del indicado crédito. Las acciones o participaciones adquiridas como consecuencia de la capitalización de la reinversión, serán libremente transferibles" Artículo 8. El crédito obtenido en la ejecución de un programa de reinversión podrá ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debiendo sustentarse conforme a lo indicado en el artículo anterior. **Análisis de las infracciones de naturaleza material SEXTO.** De esta forma, de acuerdo a las normas analizadas y lo expuesto en el recurso de casación, se puede establecer que la cuestión materia de análisis consiste en determinar si, con la precisión realizada por el artículo único de la Ley N° 29766, se derogó o no el crédito tributario por reinversión en educación a que se refiere el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, o si, por el contrario, dicho crédito fiscal fue derogado por la única disposición complementaria derogatoria de la Ley N° 30220; y, con ello, determinar si correspondía aplicar dicho crédito del ejercicio dos mil catorce para la determinación en el impuesto a la renta y pagos a cuenta del mismo ejercicio, así como la aplicación del saldo a favor para el ejercicio dos mil trece. Anotada la precisión que antecede, tenemos que, a fin de establecer si la Sala Superior de origen incurrió en la infracción normativa antes detalladas, también debemos traer a colación algunas normas vinculadas al caso concreto. Así, tenemos lo siguiente: **Decreto Legislativo N° 1087** Artículo 2.- Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977. **Ley N° 29766** Artículo único.- Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual. Los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, y ratificados en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetan a los términos y plazos de la norma VII del título preliminar del Código Tributario. **6.1.** Encaminados a dilucidar si el crédito tributario por reinversión en educación estaba vigente o no para los años dos mil doce, dos mil trece y dos mil catorce, corresponde realizar una interpretación sistemática de las normas a que se ha hecho mención en el acápite anterior, entendida como: [T]oda interpretación que deduzca el significado de una disposición de su colocación en el "sistema" del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de disposiciones que disciplinan a una determinada materia o una determinada institución.⁵ **6.2.** Se desprende que este método interpretativo puede dividirse en dos distintos: por un lado, el método sistemático por ubicación de la norma, que da significado a la norma "por la aplicación del contexto de las normas dentro de las cuales se halla ubicada la que estamos interpretando"⁶, esto es, teniendo en consideración el subsistema en que se encuentra; y el método sistemático por comparación con otras normas, en el que "se interpreta una norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas de su mismo conjunto normativo pero que no quedan claramente expresados en ella"⁷, como es el caso cuando se recurre a otras normas del sistema jurídico. **6.3.** Así, tenemos que se debe partir por tener en cuenta que mediante el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 se otorgó de forma general un beneficio tributario por reinversión a todas las instituciones educativas particulares que revirtiesen total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas. Posteriormente, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 reconoció la vigencia del beneficio tributario haciendo mención expresa a determinadas instituciones educativas privadas, como son los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados que desarrollen actividades de formación técnica profesional en determinadas áreas económicas productivas, pero omitió declarar la caducidad del beneficio tributario respecto de otras instituciones educativas

—como las universidades privadas—, comprendidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 882, por lo que el crédito tributario por reinversión en educación no caducó a la entrada en vigencia del citado Decreto Legislativo N° 1087 y, respecto del impuesto a la renta, al treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, como lo señaló la Ley N° 29766. **6.4.** Ahora bien, sobre los efectos de la citada Ley N° 29766, debe tenerse presente lo establecido por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC, esto es, que aun cuando la citada Ley N° 29766 refiere precisar otra norma, en realidad no brinda precisión alguna, pues se limita a introducir retroactivamente un plazo específico que no había sido dispuesto previamente para la caducidad del crédito por reinversión en educación aplicable a las universidades privadas; y, por tanto, no brinda un sentido interpretativo sino que establece un límite temporal para la vigencia del crédito por reinversión que no se encontraba en el Decreto Legislativo N° 1087, por lo que, en atención a lo establecido en los artículos 109 y 103 de la Constitución, la citada Ley N° 29766 no podía ser aplicable retroactivamente, sino desde su entrada en vigencia, que se produjo el veinticuatro de julio de dos mil once⁵. En consecuencia, se puede colegir que el CTRE estuvo vigente hasta el año dos mil once, como ya se ha establecido mediante la Casación N° 33349-2019 Lima⁶. **6.5.** En conclusión, se puede establecer que, atendiendo a que la Ley N° 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, entró en vigencia desde el día veinticuatro del mismo mes y año, el beneficio del crédito tributario por reinversión en la educación, contemplado en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, no se encontraba vigente a partir del ejercicio dos mil doce, toda vez que el plazo de caducidad a que se refiere la citada ley recién entró a regir desde el ejercicio dos mil doce, ya que el impuesto a la renta es un tributo de periodicidad anual, conforme al segundo párrafo del artículo X del título preliminar del Código Tributario, que establece que tratándose de elementos contemplados en el inciso a) del artículo IV del título preliminar, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario. Por tanto, no correspondía aplicar el crédito tributario por reinversión en educación a favor de la universidad demandante para los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, como pretende la recurrente (por el concepto de arrastre del saldo a favor para el ejercicio dos mil trece, impuesto a la renta y pagos a cuenta del ejercicio dos mil catorce). **6.6.** Por otro lado, corresponde tener en cuenta que si bien la lectura de la Ley N° 30220, en un primer momento, puede llevar a entender que el Decreto Legislativo N° 882 —y con él, el beneficio tributario contenido en su artículo 13— recién fue derogado por la indicada ley, toda vez que su texto establece expresamente dejar sin efecto el Decreto Legislativo N° 882, salvo los artículos 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22; corresponde tener presente la conclusión a que se arriba en el acápite que antecede, esto es, que fue a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 29766 que el crédito tributario por reinversión en educación fue derogado y que, por tanto, el Decreto Legislativo N° 882 no pudo ser derogado posteriormente por la Ley N° 30220, ya que resulta ilógico que una norma sea derogada dos veces. **6.7.** Continuando con dicho razonamiento, cabe tener presente que, de la revisión del texto de la única disposición complementaria derogatoria de la Ley N° 30220, se advierte que en realidad no hace alusión expresa a la caducidad de la vigencia del beneficio tributario CTRE, sino que por el contrario se refiere solamente de forma genérica al Decreto Legislativo N° 882, con lo que se evidencia que la única disposición complementaria derogatoria antes mencionada está destinada a derogar normas relacionadas con el objeto de la Nueva Ley Universitaria, de modo que no se obstaculice su implementación; es decir, la derogación no tiene una connotación tributaria expresa respecto a algún tributo o beneficio y mucho menos alude al artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882. **6.8.** En este extremo, cabe señalar los argumentos principales contenidos en la sentencia de vista, a fin de verificar si, en efecto, vulneró las normas materia de la presente infracción normativa: OCTAVO: [...] En el presente caso, la Ley N° 29766 dispuso la caducidad de la vigencia del crédito por reinversión en la educación con la publicación del Decreto Legislativo N° 1087, es decir en el año 2008, cuando la citada Ley fue publicada en el año 2011, lo que implica una aplicación retroactiva en sí misma y no una fijación del sentido de algún significado del Decreto Legislativo N° 1087. Más aún, cuando el citado decreto legislativo no hace alusión expresa a la caducidad de la vigencia del beneficio tributario aludido, por lo que la Ley N° 29766 le habría agregado un contenido que no estuvo en su ámbito de aplicación. Por consiguiente, la Ley N° 29766 resulta ser una norma de carácter innovativa y no interpretativa, al no haber cumplido con el segundo y tercer requisito para ser considerada una norma interpretativa, según la referida sentencia; por lo que, no cabe la aplicación retroactiva, esto es, que sus efectos surtan desde el año 2008,

cuando fue publicada en el año 2011; por lo que la ley citada se debe encontrar vigente desde el día siguiente de su publicación, es decir, desde el 24 de julio de 2011. Sin embargo, **al tratarse de un impuesto de periodicidad anual, como es el Impuesto a la Renta, se concluye que el crédito por reinversión en educación se encontró vigente hasta el año 2011, asumir lo contrario vulneraría el artículo 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.** [Énfasis agregado] DÉCIMO TERCERO: El primer, cuarto, sexto y séptimo agravios, están relacionados a que de acuerdo al Decreto Legislativo N° 882 y su respectivo Reglamento, la vigencia del crédito tributario por educación se encontraba vigente hasta el 2014. Ya que con la Ley 30220, se derogó el referido beneficio otorgado mediante el decreto mencionado, por lo que resulta aplicable dicho crédito del ejercicio 2014 para la determinación en el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, así como la aplicación del saldo del ejercicio 2013 obtenido por tal crédito contra los ejercicios y pagos a cuenta posteriores (2014). [...] En ese sentido, en aplicación de la sentencia de Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC de fecha 16 de mayo de 2007, se aprecia que la Ley N° 29766 no cumple con dos requisitos para ser considerada una norma interpretativa, por lo que la misma constituye una norma innovativa, al regular la caducidad del beneficio denominado crédito por reinversión en educación de manera retroactiva cuando aquello no estaba regulado en los Decretos Legislativos N° 882 y 1087. **Por tanto, el crédito por reinversión en educación se encontró vigente desde el año 1997 hasta el año 2011, por ser este último el año en el que se publicó la referida Ley. En consecuencia, ni en el ejercicio acotado, esto es 2014 ni el saldo por dicho crédito obtenido en el ejercicio 2013, aplicables a otros ejercicios o pagos a cuenta, el beneficio tributario no se encontraba vigente y, por ende, no corresponde estimar los agravios.** [Énfasis agregado] **5.9.** Del análisis de dicho pronunciamiento, resulta evidente que lo desarrollado en la sentencia de vista de ninguna manera afecta las normas propuestas como infracción normativa materia de examen, pues, de lo que aparece en la conclusión a que arriba la Sala Superior, el razonamiento efectuado por la instancia de mérito derivó del análisis de las normas indicadas en la presente casación, entre otras, por lo que resultaba justificada la aplicación de la Ley N° 29766, lo que fue esta norma la que derogó el crédito tributario por reinversión en educación, y no la única disposición complementaria derogatoria de la Ley N° 30220, como erróneamente afirma la demandante. Aunado a dicho criterio, esta Sala Suprema se ha pronunciado en este mismo sentido, como aparece de la Casación N° 977-2021-Lima y la Casación N° 1070-2022-Lima. Por todos estos motivos, las infracciones normativas materia de análisis deben declararse **infundadas**. III. DECISIÓN: Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Universidad Científica del Sur Sociedad Anónima Cerrada**, del veintidós de abril de dos mil veintidós (fojas dos mil ciento cuarenta y cuatro a dos mil ciento sesenta y tres). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, dictada el nueve de marzo de dos mil veintidós (fojas dos mil ciento trece a dos mil ciento treinta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Universidad Científica del Sur Sociedad Anónima Cerrada contra el Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Delgado Aybar. **SS. BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ ZAVALTA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

⁵ GUASTINI, Riccardo (1999) Estudios sobre la interacción jurídica. Traducción de Gascón y Carbonell. México D.F., UNAM; p. 43.

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1651/1.pdf>

⁶ RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer (2017). Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 117.

⁷ Ibidem, p. 115

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC; fundamentos jurídicos 27-33.

⁹ Casación N° 33349-2019 Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, de fecha doce de noviembre de dos mil veinte; fundamento jurídico 12.1.

C-2201944-20

CASACIÓN N° 045-2022 LIMA

TEMA: AMORTIZACIÓN DE CONCESIÓN MINERA

SUMILLA: Conforme a lo previsto en el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, atendiendo a la regulación tributaria sobre asuntos mineros que contiene y que hace referencia al valor de adquisición de las concesiones mineras; se verifica que, al titular de la concesión, que efectuó los desembolsos para adquirir de manera definitiva y permanente la titularidad de tal concesión, le resulta de aplicación tal normativa. Dicho titular no satisfizo los presupuestos de tal disposición, esto es, acreditar una producción mínima y comunicar a la administración tributaria mediante declaración jurada anual del impuesto a la renta el plazo de amortización de la concesión, con base en la vida probable del depósito minero.

PALABRAS CLAVE: amortización de concesión minera; actividad minera; titular minero

Lima, veintiocho de marzo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa cuarenta y cinco mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; y, con los fundamentos adicionales del voto del señor Juez Supremo Bustamante Zegarra, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: 1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por la **Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca**, mediante escrito del diecisiete de noviembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuatro a quinientos treinta y uno del expediente judicial electrónico - EJE); y ii) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos treinta y seis a quinientos cuarenta y cuatro), contra la sentencia de vista del veintiséis de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos setenta y cuatro a cuatrocientos noventa), que confirmó la sentencia apelada, del treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (fojas trescientos cuarenta y tres a trescientos cincuenta y nueve), que declaró fundada la demanda y, en consecuencia, declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9870-9-2018 en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140014153 y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0092232 y la Resolución de Multa N° 012-002-0031028, y ordenó al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140014153. Antecedentes Mediante escrito presentado el diecinueve de marzo de dos mil diecinueve (fojas trece a veintisiete), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) interpuso demanda contencioso administrativa postulando las siguientes pretensiones: -

Pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09870-9-2018, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140014153 y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0092232 y la Resolución de Multa N° 012-002-0031028. - **Pretensión accesoria:** Solicita se ordene al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140014153. Como fundamento de su demanda, la entidad recurrente señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09870-9-2018 ha efectuado un incorrecto análisis del artículo 74 de la Ley General de Minería, al considerar que para su aplicación el titular de la concesión tiene que realizar la actividad minera; sin embargo, ello no es correcto, en tanto no es inherente a la titularidad de la concesión una obligación de trabajo, por lo que el titular del derecho minero no está obligado a efectuar la actividad minera para mantener la concesión, puesto que únicamente tiene la obligación de invertir en ella (derecho de vigencia). Arguye la parte demandante que puede ceder a un tercero los derechos que permitan la exploración y explotación de la concesión mas no su titularidad; no obstante, ello no puede significar la

inaplicación del referido artículo 74, en tanto que siempre va a ser el titular de la concesión quien ha efectuado el desembolso por el valor de la adquisición. Agrega que la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca es el titular de la concesión (concesionario) y tenía la obligación de amortizar el monto que hubiera pagado por la adquisición de la concesión (valor de adquisición), a partir del ejercicio en que, de acuerdo a ley, corresponda cumplir con la obligación de producción mínima y por un plazo fijado en función de la vida probable de la mina, conforme a lo establecido en el artículo 74 de la Ley General de Minería antes referido. Argumenta que este artículo no limita el derecho de amortizar el valor de adquisición de una concesión, a la condición de titular de la actividad minera que pudiera recaer en el titular de la concesión, como afirma la resolución impugnada, puesto que lo único que se señala es que el **plazo** de amortización debe ser fijado por el **titular de la actividad minera**, con base en la vida probable del depósito, ello debido a que la amortización del valor de la concesión debe comenzar en todos los casos cuando se inicia efectivamente la producción minera, y no antes. Arguye que, de la verificación de la información presentada durante el procedimiento de fiscalización, el contribuyente no cumplió con acreditar la producción mínima establecida por la Ley General de Minería ni con comunicar a la administración tributaria el plazo de amortización de las concesiones de las cuales es titular. Aun cuando haya invertido en la adquisición de tales concesiones, no podría amortizarlas sino hasta cumplir con los referidos requisitos dispuestos en el artículo 74 de la Ley General de Minería. Señala que, debido a la naturaleza de la actividad minera, se hace imperiosa la aplicación de normas especiales, las cuales se condicen con las particularidades de la referida actividad. Así, la Ley General de Minería establece un régimen particular de amortización distinto al previsto en la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que asocia la imputación del gasto vinculado a su adquisición a los ingresos que se obtienen por la explotación de la concesión (la amortización se inicia con la producción y su plazo se fija en función de la vida probable del depósito minero). Precisa que, no habiendo la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca acreditado haber efectuado la amortización de las concesiones mineras con arreglo a lo previsto en el artículo 74 de la Ley General de Minería, no estaba facultada a deducir como gasto este concepto, conforme a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Finalmente, alega que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9870-9-2018 es nula por falta de motivación, debido a que se basa en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, indicando que en esta resolución se señaló que la disposición contemplada en el artículo 74 de la Ley General de Minería resulta aplicable en tanto el titular de la actividad minera sea, a su vez, el titular de la concesión materia de explotación. No obstante, los hechos del presente caso difieren sustancialmente respecto a aquel en que se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010. Sentencia de primera instancia El Juez del Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución doce, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno (fojas trescientos cuarenta y tres a trescientos cincuenta y nueve), resolvió lo siguiente: 1. Declarar FUNDADA la demanda interpuesta por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT representada por su Procurador Público Adjunto contra el Tribunal Fiscal y la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca, sobre Proceso Contencioso Administrativo; en consecuencia: 1.1 Declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09870-9- 2018 en el extremo que se revoca la Resolución de Intendencia N° 0150140014153 del 31 de mayo de 2018, y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0092232 y la Resolución de Multa N° 012-002- 0031028; 1.2 Ordenar al Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140014153. **Sentencia de segunda instancia** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante sentencia de vista contenida en la resolución dieciocho, del veintiséis de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos setenta y cuatro a cuatrocientos noventa), resolvió lo siguiente: CONFIRMARON la sentencia de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintiuno, obrante de fojas 343 a 359, que declaró fundada la demanda, en consecuencia, declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9870-9-2018 en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140014153 y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0092232

y la Resolución de Multa N° 012-002-0031028, y ordenó al Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140014153. De los recursos de casación y auto calificadorio Los recursos de casación fueron declarados procedentes por esta Sala Suprema, mediante auto calificadorio del veintisiete de abril de dos mil veintidós, según el siguiente detalle²: El recurso de casación de la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca, por las siguientes causales:

a) Interpretación errónea del artículo 74 de la Ley General de Minería Señala que la Sala Superior ha realizado una interpretación arbitraria e ilegal, que es contraria a lo expresamente contemplado en la norma referida y a lo establecido en jurisprudencia administrativa y judicial. Asimismo, destaca que, a partir del empleo de los métodos de interpretación de ratio legis y sistemático, se advierte que el presupuesto de aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería es que el titular de la concesión minera sea a su vez el titular de la actividad minera. Finalmente, la recurrente resalta que es incorrecto aludir a una regla de especialidad para afirmar que la amortización debe regirse por lo previsto en la legislación minera, ya que dicho principio se presenta como una regla de resolución de antinomias, lo cual no se configura en el presente caso. **b) Inaplicación del literal g del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** Señala que la Sala Superior no aplicó la disposición en cuestión, a pesar de que únicamente ostenta la condición de titular de las concesiones mineras, que son activos intangibles de duración limitada, y no califica como titular de la actividad minera. En tal medida, la actuación del órgano jurisdiccional implica una infracción normativa por omisión en la aplicación de las normas, respecto de las que el hecho concreto se subsumía cabalmente, como son las reglas de amortización que la Ley del Impuesto a la Renta establece. **c) Apartamiento inmotivado del precedente judicial contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima** Señala que la Sala Superior no ha emitido pronunciamiento conforme a lo establecido en el precedente judicial referido, el cual ha prohibido cualquier interpretación de normas tributarias que procure extender sus efectos a situaciones no previstas en ella; ya que supondría una vulneración directa de los principios de legalidad y reserva de ley que rigen la tributación, así como la norma VIII del título preliminar del Código Tributario El recurso de casación del Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, por las siguientes: **a) Aplicación indebida del artículo 74 de la Ley General de Minería** Señala que la Sala Superior incurrió en tal infracción normativa, en vista de que la norma en cuestión solo es aplicable a quienes adquieren en propiedad una concesión minera, supuesto no compatible con el caso de autos. Aquello es sustentado por la recurrente en el hecho de que el pago que efectuó Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca fue en virtud de un contrato de cesión de posición contractual; por lo tanto, el objeto del contrato en cuestión fue el traspaso de una posición jurídica y no la propiedad de la concesión. **b) Inaplicación del literal g del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso a del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** Señala que la Sala Superior debió aplicar la norma en cuestión, dado que se está frente a un contrato de cesión de posición contractual, mediante el cual el contribuyente adquirió un intangible de duración limitada por su naturaleza, figura que se halla regulada en la Ley del Impuesto a la Renta y no la Ley General de Minería. Por lo tanto, correspondía que el activo fuera amortizado en un solo ejercicio, es decir, en el año dos mil, en virtud de la legislación del impuesto.

CONSIDERANDOS Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de

mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se han declarado procedente los recursos de casación por causales de infracciones normativas materiales y por apartamiento de precedente vinculante. **Segundo: Pronunciamiento sobre las causales denunciadas 2.1.** Infracciones materiales y el apartamiento inmotivado del precedente judicial planteado por la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca **a) Interpretación errónea del artículo 74 de la Ley General de Minería b) Inaplicación del literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta c) Apartamiento inmotivado del precedente judicial contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima** Infracciones materiales planteado por el Tribunal Fiscal **a) Aplicación indebida del artículo 74 de la Ley General de Minería b) Inaplicación del literal g del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso a del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta 2.2.** Hecha tal precisión, corresponde señalar que, respecto a la causal de interpretación errónea, la doctrina ha señalado que: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁵ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **2.3.** Asimismo, cabe aclarar, sobre la aplicación indebida de una norma, que se vincula con la correcta selección de la norma, y que se incurre en vicio cuando el juez al resolver aplica al caso particular una disposición legal que es diferente a la relación sustancial del precepto y que, por tanto, no debió emplearse⁶. **2.4.** Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este Tribunal Supremo comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario de casación está dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por la Sala Superior sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invoca y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas y el apartamiento inmotivado del precedente judicial contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima. **2.5.** A efectos de emitir pronunciamiento respecto de los argumentos que dan sustento a las causales materiales planteadas por las partes recurrentes y al apartamiento del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima planteado por la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca; es preciso tener presente, en primer lugar, el marco normativo referido al caso en concreto, para luego relacionarlo con los hechos con relevancia jurídica materia de controversia. **2.6.** Del análisis de lo denunciado por el Tribunal Fiscal y la Sociedad Minera

de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca, apreciamos que se trata de determinar si lo concluido por la sentencia de vista en cuestión es acorde al derecho, en lo que respecta al reparo al impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece por amortización indebida de concesiones mineras atribuida a la sociedad en mención, y si es aplicable el artículo 74 del Texto Único Ordenado la Ley General de Minería o el inciso g) del artículo 44 de la Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, a la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca, ello en el marco del contrato de cesión de posición contractual. Corresponde verificar cuáles son los efectos de ambas disposiciones señaladas con relación a las causales denunciadas por las partes recurrentes. **2.7.** El tratamiento tributario de las adquisiciones de las concesiones mineras se encuentra regulado en el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, el cual señala que: Artículo 74.- **El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.** El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente. **El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso.** Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos. Cuando por cualquier razón la concesión minera fuere abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima obligatoria, su valor de adquisición se amortizará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra. En el caso de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente, amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido. [Énfasis agregado] **2.8.** De lo señalado, se desprende que en el supuesto en que se adquiera el derecho sobre una concesión minera, el valor de adquisición de la concesión incluirá i) el precio pagado o ii) los gastos de petitorio, según el caso; y se amortizará a partir del ejercicio en que, de acuerdo a ley, corresponda cumplir con la obligación de producción mínima; lo cual significa que el valor que se haya pagado se distribuirá para efectos tributarios durante el periodo de vida probable del mismo; esto es, que si el periodo de vida de la concesión, su amortización deberá dividirse entre estos y tendrá incidencia en el impuesto a la renta de esos ejercicios, no siendo posible amortizarlo en un solo ejercicio presupuestario. **2.9.** El literal g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁷, establece lo siguiente: Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: [...] g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada. **2.10.** Concuera con el literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF⁸, que establece lo siguiente: Artículo 25.- GASTOS NO DEDUCIBLES a) Para la aplicación del inciso g) del Artículo 44° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44° de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuesto que encuadran en la deducción a que se

refiere el inciso p) del Artículo 37° de la Ley. 2. Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill). 3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere [...]. **2.11.** La Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca y el Tribunal Fiscal sostienen que la Sala Superior ha realizado una interpretación arbitraria e ilegal, que es contraria a lo expresamente contemplado en la norma referida y a lo establecido en jurisprudencia administrativa y judicial. Asimismo, destacan que, a partir del empleo de los métodos de interpretación de ratio legis y sistemático, se advierte que el presupuesto de aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería es que el titular de la concesión minera sea a su vez el titular de la actividad minera. **2.12.** El Tribunal Fiscal señala como argumento que la Sala Superior incurrió en tal infracción normativa, en vista de que la norma en cuestión solo es aplicable a quienes adquieren en propiedad una concesión minera, supuesto no compatible con el caso de autos. Aquello es sustentado por el recurrente en el hecho de que el pago que efectuó Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca fue en virtud de un contrato de cesión de posición contractual; por lo tanto, el objeto del contrato en cuestión fue el traspaso de una posición jurídica y no la propiedad de la concesión. **2.13.** La parte recurrente Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca señala que el artículo 74 de la Ley General de Minería tiene como supuesto de hecho el que se encuentre frente a un sujeto que ha adquirido la titularidad de la concesión minera; resalta que es incorrecto aludir a una regla de especialidad para afirmar que la amortización debe regirse por lo previsto en la legislación minera, ya que dicho principio se presenta como una regla de resolución de antinomias, lo cual no se configura en el presente caso. **2.14.** De lo expuesto, debe señalarse que, sobre las concesiones mineras, en el artículo 23 de la Ley N° 26821 - Ley Orgánica del Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, se establece lo siguiente: La concesión Artículo 23.- La concesión, aprobada por las leyes especiales, otorga al concesionario el derecho para el aprovechamiento sostenible del recurso natural concedido, en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo. La concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural concedido y, en consecuencia, la propiedad de los frutos y productos a extraerse. Las concesiones pueden ser otorgadas a plazo fijo o indefinido. Son irrevocables en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta Ley o la legislación especial exijan para mantener su vigencia. Las concesiones son bienes incorporales registrables. Pueden ser objeto de disposición, hipoteca, cesión y reivindicación, conforme a las leyes especiales. El tercero adquirente de una concesión deberá sujetarse a las condiciones en que fue originariamente otorgada. La concesión, su disposición y la constitución de derechos reales sobre ella, deberán inscribirse en el registro respectivo. **2.15.** Los artículos 9 y 10 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, establecen lo siguiente: Artículo 9.- **La concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación** de los recursos minerales concedidos, que se encuentren dentro de un sólido de profundidad indefinida, limitado por planos verticales correspondientes a los lados de un cuadrado, rectángulo o polígono cerrado, cuyos vértices están referidos a coordenadas Universal Transversal Mercator (UTM) [...] Son partes integrantes de la concesión minera, las labores ejecutadas tendientes al aprovechamiento de tales sustancias. [...] Artículo 10.- La concesión minera otorga a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que esta Ley reconoce al concesionario. [...] [Énfasis nuestro] **2.16.** El artículo 23 de la Ley N° 26821 define a la concesión como el título a través del cual se accede al aprovechamiento de recursos naturales específicos con los derechos y las limitaciones que establezca el título respectivo; enfatiza que la concesión otorga a su titular el derecho a la propiedad de los productos a extraerse. Asimismo, define que las concesiones pueden ser otorgadas a plazo fijo o indefinido, y son irrevocables en tanto el titular cumpla las obligaciones que establezca la legislación para mantener su vigencia. **2.17.** Además, la Constitución Política del Estado en su artículo 66 consagra a los recursos naturales

como patrimonio nacional, su aprovechamiento soberano por parte del Estado, establece que por ley orgánica se fijan condiciones de su utilización y otorgamiento a particulares. Finalmente, concibe a la concesión como un derecho real regulado por dicha ley. **2.18.** Para Guerra Peñaloza⁹, la concesión minera es un acto de poder soberano del Estado por el que se otorga a un particular el derecho de explotar determinada riqueza minera que subyace en el suelo o en el subsuelo del territorio nacional. El particular puede ser persona individual o jurídica. Por este acto, nacen deberes y obligaciones del concesionario para con el Estado. El Estado se desprende del dominio que ejerce sobre determinada área de riqueza minera para entregarla en propiedad al particular, lo que en realidad es un usufructo del dominio minero que el Estado ejercía hasta entonces. **2.19.** Por su parte, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC¹⁰, ha señalado lo siguiente sobre la concesión minera: La concesión minera no es un contrato sino un acto administrativo, que determina una relación jurídica pública a través de la cual el Estado otorga, por un tiempo, la explotación de los recursos naturales, condicionada al respeto de los términos de la concesión y conservando la capacidad de intervención si la justifica el interés público. La concesión minera debe entenderse como un acto jurídico de Derecho Público en virtud del cual la Administración Pública, sustentándose en el principio de legalidad, establece el régimen jurídico de derechos y obligaciones en la explotación de los recursos minerales no renovables. **2.20.** La doctrina respecto a la naturaleza jurídica de la concesión minera señala que: [...] es en sí misma un título que hace nacer en la esfera jurídica de su destinatario derechos, facultades, poderes nuevos hasta entonces inexistentes; es decir, se trata de un acto administrativo de carácter favorable o ampliatorio para la esfera jurídica del concesionario, e implica la entrega, sólo en aprovechamiento temporal, de los bienes de dominio público en relación con el bienestar de la población afectada directa e indirectamente, es por ello que su habilitación se encuentra subordinada a la voluntad estatal de manera especializada. En ese sentido, la concesión nace de un acto administrativo otorgado por la administración, constituyendo a favor del concesionario un derecho subjetivo sin revestir forma de contrato. Sin embargo, para el sector minero, dicho acto permanecerá vigente, real e irrevocable, en tanto el titular cumpla las obligaciones para mantener su vigencia.¹¹ Es este acto administrativo que emite el Estado, bajo la denominación de concesión, el que permite al particular el uso y disfrute de los recursos naturales. **2.21.** De las disposiciones invocadas y de la cita jurisprudencial, se desprende que la concesión minera otorga a su titular el derecho del uso y disfrute del recurso natural; sin embargo, no puede desconocerse que el Estado es el titular del recurso natural y que su utilización se encuentra sometida a las normas constitucionales y legales; de allí que se entienda que la concesión minera no es otra cosa que la autorización que posibilita a los privados a ejercer la actividad económica sobre tales recursos naturales, la cual se encuentra sometida a las normas constitucionales y legales. **2.22.** Con respecto a los contratos de cesión minera, la doctrina justifica la existencia de los contratos mineros "por la especial modalidad de los actos jurídicos, [pues] en el Derecho de Minería se legisla respecto de diversos contratos, que difieren en su contenido de los contratos civiles y comerciales"¹². **2.23.** Con respecto a los contratos de cesión de posición contractual, debemos señalar que el artículo 1435 del Código Civil dispone que en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual, requiriéndose que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión; a su vez, en el artículo 1437 de la referida norma se estipula que el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones, y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión. **2.24.** Asimismo, en el artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería establece que el concesionario podrá entregar su concesión minera; así, el cesionario se sustituye por este contrato en todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente. **2.25.** Por su parte, Manuel de la Puente y Lavalle señala en torno de la figura de la cesión de posición contractual, que: [...] en virtud del contrato de cesión de posición contractual el cedente, con la conformidad del cedido, cede al cesionario su titularidad en la relación jurídica obligacional creada por el contrato básico. No es materia de la cesión la relación obligatoria, con el conjunto de derechos y obligaciones que ella contiene, sino la cualidad de titular de esa relación, que se mantiene objetivamente intacta, produciéndose una modificación exclusivamente subjetiva de la misma [...].¹³ **2.26.** Al respecto, Max Arias Schreiber precisa que "no es el contrato lo que se transfiere, sino la posición de una de las partes

dentro de la relación obligacional"¹⁴. **2.27.** De lo expuesto, se colige que, mediante la cesión de posición contractual, el cedente transmite al cesionario sus derechos y obligaciones, los que, a su vez, son adquiridos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión; y, por su parte, el cedente se aparta de las mismas. De ello se entiende que, a través de la cesión de posición contractual, el cesionario adquiere todos los derechos y obligaciones que tenía el cesionario; y, llevado al plano de las concesiones mineras, se puede concluir que en una cesión de posición contractual respecto de una concesión minera, el cesionario adquiere todos los derechos que tenía el titular de la misma, así como sus obligaciones, convirtiéndose, por ende, en el titular de la actividad minera en forma transitoria, como consecuencia de la adquisición de la concesión minera por cesión de posición contractual, en tanto la misma constituye una de las formas de adquirir el derecho a la explotación del recurso natural. **2.28.** En el marco preceptuado por el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, en el supuesto de que se adquiera el derecho sobre una concesión minera, como consecuencia del acto administrativo emitido por el Estado en el cual otorgue la explotación del recurso, o como consecuencia de la cesión de posición contractual celebrada entre el concesionario y un tercero, el pago que se realice se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de la actividad minera determinará en ese momento. **2.29.** Al respecto, debe precisarse que cuando el anotado artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería alude al término "adquisición" no hace más que referirse a la acción de adquirir la actividad minera, lo cual puede materializarse mediante actos originarios (del Estado a favor del concesionario), contratos de transferencia o contratos de cesión minera, conforme a las descripciones normativas que se desprenden de los artículos 164 y 166 de la ley referida. **2.30.** Asimismo, cuando la citada disposición establece que el valor de la adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado o los gastos del petitorio, según sea el caso, debe entenderse que la amortización del valor de adquisición de las concesiones no solo comprende el acto de adquisición de estas por parte de un tercero al Estado, sino también aquellos supuestos en los cuales no se realiza el pago por gastos de petitorio efectuados por los particulares mediante contratos mineros sin la presencia del Estado. **2.31.** En los supuestos casos señalados de adquisición de concesiones mineras por cesión de posición contractual, corresponderá aplicar el régimen tributario que se encuentra regulado en el capítulo III del título noveno del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, en cuyo artículo 74 se establece que el valor de adquisición de las concesiones mineras se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en el plazo que el titular de la actividad minera —el concesionario o el cesionario en los supuestos de cesión de posición contractual— determine en ese momento, con base en la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables, y la producción mínima obligatoria, de acuerdo a ley. **2.32.** En el caso concreto, conforme a las premisas fijadas en sede de instancia, se aprecia que entre la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca y Yanacocha S.R.L. se produjeron relaciones comerciales de naturaleza minera, desprendiéndose de los antecedentes administrativos que mediante escritura pública del contrato de cesión de derechos mineros de fecha veinte de abril de dos mil seis, Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca era titular del cien por ciento (100%) de las acciones y derechos de los petitorios mineros "Tiranosaurio 2", "Tiranosaurio 5", "Tiranosaurio 6", "Chaupiloma 63", "Ayahuanca 314", "Ayahuanca 315", "Ayahuanca 317", "Ayahuanca 305", "Mirtha 1" y "San Pablo 22", entre otros. **2.33.** Asimismo, la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca, durante los años dos mil cuatro al dos mil seis, cedió mediante contrato de cesión de derechos mineros a la Minera Yanacocha S.R.L. las concesiones mineras "Tiranosaurio 2", "Tiranosaurio 5", "Tiranosaurio 6", "Chaupiloma 83", "Ayahuanca 314", "Ayahuanca 315", "Ayahuanca 317", "Ayahuanca 305", "Mirtha 1" y "San Pablo 22", para que efectúe labores de exploración y explotación por un lapso de veinte años, bajo la obligación de pagar esta última como regalías el tres por ciento (3%) del valor neto de venta de todo el mineral extraído más el impuesto general a las ventas. **2.34.** Asimismo, esta Sala Suprema señala que, de los argumentos planteados por Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca y el Tribunal Fiscal; se tiene que el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, lo cual comprende la amortización a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley

corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en el plazo en que el titular de la actividad minera, que en este caso es la empresa Minera Yanacocha S. R. L., determinara en ese momento, en base a la vida probable del depósito calculado tomando en cuenta las reservas probadas y probables, y la producción mínima obligatoria, de acuerdo a ley. **2.35.** Respecto de los argumentos de los recurrentes, referidos a que en el presente caso correspondía que se aplique el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería; debe anotarse que del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, precepto legal citado anteriormente, se desprende que en los supuestos de activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, su adquisición podrá ser considerada como gasto y este puede ser aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio, o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años, debiéndose agregar que se considerarán como activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, como pueden ser la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. **2.36.** Así también, tenemos que en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta existe una referencia —se utiliza las palabras “tales como”— a lo que se entiende por activos intangibles de duración limitada. Es razonable sostener que la naturaleza de estos debe ser muy similar a la relación de activos que señala la norma, esto es, patentes, modelos de utilidad, derechos de autor, derechos de llave, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (software), desde que si la intención del legislador no hubiera sido esa, se habría limitado a precisar que constituyen activos intangibles aquellos cuya vida útil está dada por ley o por su propia naturaleza, dejando abierta la posibilidad de cualquier activo que, bajo esas condiciones, se pueda deducir como gasto en un solo ejercicio o que se amortice proporcionalmente en el plazo de diez años, además que con una interpretación distinta se desvirtuaría el contenido y alcances de lo regulado en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. **2.37.** Asimismo, Enrique J. Reig señala que: [...] las concesiones y otros Intangibles tienen vida útil establecida por Ley o convención y, en consecuencia, haya su respecto un desmedro de valor por el mero transcurso del tiempo, razón por la cual no puede discutirse su carácter de amortizables, pese a ser intangibles.¹⁵ **2.38.** De acuerdo a lo señalado, la normativa nacional y la doctrina reconocen que, mediante la amortización, lo que se busca es que el “valor” de los intangibles de duración limitada sea repartido en tantos ejercicios como corresponda a su uso de explotación a fin de que disminuyan, de manera proporcional, los ingresos para cuya generación contribuyeron, a fin de reconocer la verdadera cuantía de la renta. **2.39.** Por lo tanto, si bien la concesión minera constituye un intangible de duración limitada, en tanto su vida útil está dada por su naturaleza, esto es, explotación de recursos naturales no renovables; su naturaleza no es similar a la relación de activos que se detallan en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. De ahí que la intención del legislador no haya sido que el pago por las concesiones mineras al Estado, así como el pago por la cesión de posición contractual de las mismas, pueda ser considerado como gasto aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años. **2.40.** Es preciso indicar que la teoría general del derecho ha propuesto tres criterios sucesivos para la determinación de la norma aplicable: la jerarquía (norma de rango superior prima sobre norma de rango inferior), la especialidad (norma especial prima sobre norma general) y la temporalidad (norma posterior prima sobre norma anterior)¹⁶; además, en caso no exista regulación respecto a un concepto normativo entre normas tributarias, se debe aplicar en primer lugar el principio de jerarquía normativa. Así está expresa y conceptualmente reconocido en nuestra Constitución Política del Perú: Artículo 51.- Supremacía de la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. **2.41.** Asimismo, respecto a la causal de apartamiento inmotivado planteado por la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca; la Corte Suprema, en el pronunciamiento en la Casación N° 4392-2013 Lima¹⁷, estableció dos reglas jurídicas de carácter vinculante en la parte resolutive de la sentencia, referidas a la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario sobre reglas de interpretación de las normas tributarias. **2.42.** Sin embargo, cabe precisar que la mencionada Casación N° 4392-2013 Lima fue dejada sin efecto mediante el precedente

vinculante contenido en la Casación N° 6619-2022 Lima, el cual estableció: **5.4.5** Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. En ese sentido, cabe señalar que para interpretar las normas tributarias pueden usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho e integración de las normas, como lo es la analogía, con la única salvedad de que, conforme al segundo párrafo de la norma VIII, en vía de interpretación e integración, no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley. Por dicha razón, se resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar al caso en concreto. **2.43.** Atendiendo a lo señalado, en este caso, la norma especial es la Ley General de Minería, pues se está analizando el tratamiento tributario de las concesiones mineras, y al regular esta el régimen tributario de las mismas, se concluye que es la norma aplicable en este caso, y no lo es la Ley del Impuesto a la Renta, máxime cuando del análisis realizado ha quedado establecido que el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería regula el supuesto de tratamiento tributario del valor de adquisición de las concesiones, lo cual comprende el valor de la adquisición mediante la cesión de posición contractual de concesiones mineras. **2.44.** En consecuencia, al observarse que la Sala Superior, al confirmar la sentencia emitida en primera instancia, que declaró fundada la demanda y nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09870-9-2018, señalando como motivos que en el presente caso la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca sí se encontraba obligada a amortizar el precio que hubiera pagado por la adquisición de la concesión, conforme al artículo 74 de la Ley General de Minería. En consecuencia, las causales denunciadas por las partes recurrentes devienen en **infundadas**. En consecuencia, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurre en las causales denunciadas por la parte recurrente, por lo cual la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho y a la justicia. Por consiguiente, corresponde declarar infundado el recurso de casación. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos i) por la **Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca**, mediante escrito del diecisiete de noviembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos cuatro a quinientos treinta y uno); y ii) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno (fojas quinientos treinta y seis a quinientos cuarenta y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del veintiséis de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos setenta y cuatro a cuatrocientos noventa), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra la Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA. FUNDAMENTOS ADICIONALES DEL VOTO DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO BUSTAMANTE ZEGARRA, ES COMO SIGUE:** El Juez Supremo que suscribe el presente voto coincide con el fallo de la magistrada ponente, pero, se debe efectuar una precisión: **Primero:** Atendiendo al análisis realizado en los considerandos de la presente Casación, y en virtud del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, el cual establece que en caso excepcional decidan apartarse de un criterio, se encuentran obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente que desestiman y de los fundamentos que invocan; quien suscribe el presente voto se aparta de todo criterio anterior que haya suscrito en contradicción con el criterio adoptado en el caso

que nos ocupa, en donde se discutió la amortización para los casos de las concesiones mineras; pues en el presente caso, queda establecido que, si bien la concesión minera constituye un intangible de duración limitada, en tanto su vida útil está dada por su naturaleza, esto es, la explotación de recursos naturales no renovables; su naturaleza no es similar a la relación de activos que se detallan en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Además que, la norma especial es la Ley General de Minería, pues se está analizando el tratamiento tributario de las concesiones mineras, y al regular esta el régimen tributario de las mismas, se concluye que es la norma aplicable en este caso, y no la Ley del Impuesto a la Renta; máxime cuando del análisis realizado ha quedado establecido que el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería regula el supuesto de tratamiento tributario del valor de adquisición de las concesiones, lo cual comprende el valor de la adquisición mediante la cesión de posición contractual de concesiones mineras. S. BUSTAMANTE ZEGARRA.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
² En todos los casos, se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.
³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
⁴ Loc. cit.
⁵ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.
⁶ HITTERS, Juan Carlos (1998). Técnica de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editorial Platense; p. 274.
⁷ Publicado en el diario oficial El Peruano, el ocho de diciembre de dos mil cuatro.
⁸ Publicado en el diario oficial El Peruano, el veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro.
⁹ GUERRA PEÑALOZA, José y GUERRA SATO, Ana María (1996). Elementos del derecho minero. Editorial Rodhas; p. 157.
¹⁰ Publicada el siete de abril de dos mil cinco en el diario oficial El Peruano, fundamento 108.
¹¹ VINCES ARBULÚ, Martín y MALCA ALVA, Raysa (2015). "La concesión minera en el ordenamiento peruano: análisis sobre su naturaleza". En Ius. Revista de Investigación Jurídica, N° 9; p. 24.
¹² RODRIGUEZ ESCOBEDO, Carlos (1994). Texto Único de la Ley General de Minería. Lima, Editorial Cultural Cuzco; p. 310.
¹³ DE LA PUENTE Y LAVALLE. Manuel (1999). El contrato en general. Comentarios a la sección primera del libro VII del Código Civil. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 75.
¹⁴ ARIAS SCHREIBER PEZET, Max (2000). Exégesis del Código Civil peruano de 1984. Tomo I. Contratos. Parte General. Segunda edición. Lima, Gaceta Jurídica; p. 237.
¹⁵ REIG, Enrique J. (2001). Impuesto a las ganancias. Décima edición. Buenos Aires, Ediciones Macchi; p. 482.
¹⁶ NEVES MUJICA, Javier. (1997) Introducción al derecho del trabajo. Lima, ARA Editores; p. 135
¹⁷ La Casación N° 4392-2013 Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta de octubre de dos mil quince, estableció:
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. [Énfasis agregado]

C-2201944-21

CASACIÓN N° 28122-2021 LIMA

Tema: INTERESES MORATORIOS POR LOS PAGOS A CUENTA

Sumilla: De acuerdo a la interpretación sistemática de las disposiciones del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, es un deber del contribuyente realizar la declaración tributaria de forma correcta y sustentada; caso contrario, el declarante asume las consecuencias. Asimismo, en el caso, la administración tributaria se encuentra facultada a cobrar intereses moratorios por las omisiones a los pagos a cuenta que se originaron en modificaciones del coeficiente del pago a cuenta del impuesto a la renta del periodo dos mil doce.

Palabras clave: intereses moratorios por pagos a cuenta, interpretación sistemática, declaración jurada

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

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

JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Statkraft Perú S. A.**, mediante escrito del catorce de octubre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos setenta y seis a tres mil trescientos noventa y cuatro del expediente judicial electrónico¹), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número veintiuno, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), que revoca en parte la sentencia apelada, del trece de julio de dos mil veintiuno (fojas tres mil ciento noventa y ocho a tres mil doscientos veintitrés), que declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N° 4392-2013-LIMA; y, reformándola, declara infundada la demanda en el extremo mencionado y confirmó la referida sentencia apelada en cuanto declaró infundada la demanda respecto de sus demás extremos. **Antecedentes del recurso** De la demanda La parte demandante **Statkraft Perú S.A.** interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el dos de julio de dos mil veinte (fojas tres a cuarenta). Postuló las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Solicita se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00185-3-2020, en la parte que declaró infundado el recurso de apelación y confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012449 en el extremo relacionado con las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063377, 012-003-0063378, 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, correspondientes a los periodos de enero a julio y julio y agosto de dos mil doce, respectivamente; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026642 y N° 012-002-0026643, correspondientes a los periodos de enero y febrero de dos mil doce, respectivamente, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de dichos periodos. **b) Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Solicita que se deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 0150140012449, las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063377, 012-003-0063378, 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026642 y N° 012-002-0026643, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que hubiera tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones. **c) Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Solicita que se ordene la devolución de los pagos correspondientes a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0063377 y N° 012-003-0063378 de los periodos de enero y febrero, respectivamente; y los pagos realizados el catorce de septiembre de dos mil quince correspondientes a las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0063379, 012-003-0063380, 012-003-0063381, 012-003-0063382, 012-003-0063383 y 012-003-0063385, de los periodos marzo a julio y septiembre de dos mil doce, respectivamente, por devener en pagos indebidamente de conformidad con el artículo 38 del Código Tributario. Como fundamentos de su demanda, señala que rectificó sus declaraciones de pagos a cuenta correspondientes al ejercicio dos mil doce debido a que, durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT le indicó que no correspondía incorporar las ganancias por diferencia de cambio en la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta. Sin embargo, tales declaraciones juradas rectificatorias estuvieron erradas, debido a que el Tribunal Fiscal, en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 11116-4-2015, confirmó que correspondía incluir a las ganancias por diferencia de cambio en la determinación del coeficiente. Alega que procedió a rectificar por segunda vez sus declaraciones juradas vinculadas a los pagos a cuenta, a efectos de incorporar la ganancia por diferencia de cambio dentro del cálculo del coeficiente, y corregir el error que lo llevó a efectuar pagos por intereses moratorios por omisiones a los pagos a cuenta que, en realidad, eran inexistentes. En dicho contexto, la resolución del Tribunal Fiscal impugnada debe declararse nula en el extremo que confirma la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero dos mil doce, en tanto el cálculo del coeficiente no debe considerar el impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez determinado por la SUNAT, sino el determinado por la demandante, en concordancia con la jurisprudencia judicial de la Corte Suprema de Justicia con carácter vinculante (Casaciones N° 4392-2013-Lima y N° 5048-2012-Lima). Argumenta que los intereses moratorios

regulados en el artículo 34 del Código Tributario solo podrán ser exigidos en la medida que se incumpla con abonar el pago a cuenta dentro del plazo señalado por ley, en función de los elementos de cálculo existentes a la fecha de vencimiento del anticipo. En consecuencia, no corresponde exigir intereses moratorios sobre omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta que resulten de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, sea que dichas modificaciones se originen en la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización, interpretación que se extiende a la imposición de multas. Asimismo, con relación a los pagos a cuenta de marzo a julio y septiembre dos mil doce, la resolución del Tribunal Fiscal debe declararse nula, pues se basa en la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, que vulnera los principios del procedimiento administrativo, al limitar ilegalmente el derecho de defensa, omitiendo considerar que las ganancias por diferencia de cambio deben ser incorporadas al coeficiente. Precisa que, al impedir que un administrado cuestione los valores emitidos por la administración tributaria por el solo hecho de haber presentado declaraciones rectificatorias adicionando las observaciones planteadas por dicho órgano, se evidencia una vulneración del derecho a la defensa y el principio del debido procedimiento recogido por la Ley del Procedimiento Administrativo General. Además, el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no ha establecido restricción alguna que impida a los contribuyentes cuestionar las resoluciones de determinación por el hecho de haber presentado declaraciones rectificatorias en el marco de la fiscalización. Asimismo, la resolución del Tribunal Fiscal atenta contra el principio de verdad material, debido a que el colegiado administrativo se limitó a señalar que no había cuestión controvertida vinculada a los valores emitidos, sin observar el contenido de las acotaciones formuladas por la SUNAT, que recogían una fórmula de calcular los pagos a cuenta del impuesto a la renta que ya ha sido rechazada por el mismo Tribunal Fiscal. Señala que la SUNAT influyó, conminó y la indujo a error para acogerse y subsanar su declaración en el extremo referido a la inclusión de las diferencias de cambio en la determinación del coeficiente; y que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada está incurra en vicio de nulidad por haber omitido expresamente un precedente emanado de su propio seno y que lo obligaba forzosamente a aplicar el fallo de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015, sobre pagos a cuenta, en el que se determina que las ganancias por diferencia de cambio sí deben incluirse dentro del cálculo del coeficiente. **Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número dieciséis, del trece de julio de dos mil veintiuno (fojas tres mil ciento noventa y ocho a tres mil doscientos veintitrés), declaró lo siguiente: 1. Declarando FUNDADA EN PARTE la demanda interpuesta por STATKRAFT PERÚ S.A. contra la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT y el TRIBUNAL FISCAL sobre acción contenciosa administrativa. En consecuencia: a. Declaro la NULIDAD PARCIAL de la Resolución del Tribunal Fiscal número 00185-3-2020 de fecha siete de enero de dos mil veinte, sólo en lo referido a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación número 4392-2013-LIMA. b. ORDENO a la Tercera Sala del demandado Tribunal Fiscal, CUMPLA, dentro del plazo de TREINTA DÍAS hábiles con emitir nueva resolución debiendo suprimir únicamente el fundamento referido a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación número 4392-2013-LIMA; bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. 2. Y declarando INFUNDADA la demanda respecto de sus demás extremos. 3. Sin costas ni costos del proceso. Tómesese razón y conforme a lo previsto por la Resolución Administrativa número 137-2020-CE-PJ, notifíquese electrónicamente a las partes. **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, del treinta de septiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), resolvió lo siguiente: 1. REVOCARON EN PARTE la sentencia contenida en la Resolución N° 16, de fecha 13 de julio del 2021, obrante de folios 3198 a 3223, que declara fundada en parte la demanda, en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del

criterio expuesto en la sentencia de la Casación N° 4392-2013-LIMA y, REFORMÁNDOLA declararon infundada la demanda en el mencionado extremo. 2. CONFIRMARON la sentencia apelada que declara infundada la demanda respecto de sus demás extremos. **Del recurso de casación y el auto calificadorio** Mediante auto calificadorio del siete de abril de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y ocho a doscientos setenta y cinco del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Statkraft Perú S.A., por las siguientes causales²: a) **Infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario.** Sostiene que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta tome en cuenta el “impuesto calculado” del ejercicio anterior o el precedente al anterior, debiendo considerarse el impuesto calculado a la fecha en que corresponde pagar los pagos a cuenta. Asimismo, señala que el artículo 34 del Código Tributario sanciona con la aplicación de intereses moratorios el no pago oportuno de los pagos a cuenta determinado conforme al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. b) **Apartamiento inmotivado de la Casación N° 4392-2013 Lima y otras.** Sostiene que la Casación N° 4392-2013 Lima establece que no cabe la interpretación extensiva de los artículos 85 (inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, pues su interpretación correcta implica que los pagos a cuenta deben ser determinados considerando los elementos existentes en la oportunidad de su determinación y que los intereses moratorios se aplican por el no pago oportuno de los pagos a cuenta. Señala que esta jurisprudencia y la sucesiva jurisprudencia emitida por el Poder Judicial es aplicable al caso de Statkraft Perú S.A., por lo que la Sala no debía apartarse del precedente. c) **Infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario.** Sostiene que el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario sanciona la aplicación de un coeficiente distinto al que correspondía aplicar, para lo cual, en relación con los pagos a cuenta, debe considerarse el coeficiente calculado en función del inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este artículo dispone el cálculo del coeficiente en función de los elementos existentes en la oportunidad de la determinación y de los pagos a cuenta. d) **Infracción normativa por vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación.** Sostiene que la resolución impugnada ha omitido pronunciarse sobre la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, y se ha limitado a señalar que, si el contribuyente rectifica su declaración jurada recogiendo las observaciones de la Administración Tributaria realizadas en una fiscalización, no existe controversia, por lo que no es posible impugnar la resolución de determinación emitida. Para ello, se ha sustentado en la Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N° 0703-2-2019, lo que vulnera sus derechos, pues así omite pronunciarse sobre el fondo. **CONSIDERANDOS** **Primer:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimita la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia

nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la casacionista en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la casacionista. Segundo: Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal **2.1.** Sobre el derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado): [...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].⁵ **2.2.** En ese entender, cabe señalar: [...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8 de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].⁶ Asimismo, cabe precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. Resulta necesario manifestar que la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que: es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas. [...] **7 2.3.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al “[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]”.⁸ **2.4.** El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que: [...] El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su

contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.⁹ **2.5.** Una de sus manifestaciones, es el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y reconocido a su vez en el artículo 1 del título preliminar del Código Procesal Civil, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, con lo que se asegura que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se hace con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables¹⁰. **2.6.** En consecuencia, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular, correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado. Implica, por lo tanto, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. **2.7.** Cabe agregar que una de las manifestaciones del debido proceso es el derecho de defensa consagrado en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, cuyo texto dice: Artículo 139.-Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. **2.8.** Por su parte, el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que: “[...] toda persona tiene derecho a ser oída, [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Sobre este derecho, el Tribunal Constitucional, en la resolución del Expediente N° 0582-2006-PA/TC (fundamento jurídico 3), del trece de marzo del dos mil seis, ha señalado que: [...] Por tanto, se concluye cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven impedidos de ejercer los medios legales suficientes para su defensa. Evidentemente no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión reprochada por el contenido constitucionalmente protegido del derecho. Esta es constitucionalmente relevante cuando la indefensión se genera en una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. Y se produce sólo en aquellos supuestos en que el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos¹¹. **2.9.** Esto quiere decir que la vulneración de defensa —que se verifica cuando las personas son privadas o impedidas de ejercer los medios legales para su defensa—, es intolerable cuando la indefensión resulta indebida y arbitraria, lo que provoca que el justiciable de manera irracional se vea impedido de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos. Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial, que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado. **2.10.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que redacta la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹², todo ello dentro de la función endoprocésal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹³. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuentas a la fuente de la que deriva su investidura¹⁴, todo lo

cual se presenta dentro de la función extraprocesal de la motivación. **2.11.** La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹⁵ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁶. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa; y iii) que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁷ **2.12.** Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revoca en parte la sentencia apelada —que declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N° 4392-2013-Lima— y, reformándola, declara infundada la demanda en el extremo mencionado, y confirma la referida sentencia apelada respecto de sus demás extremos. Así, daremos respuesta a los argumentos que expone la recurrente. **2.13. Pronunciamiento sobre la infracción normativa por vulneración de la vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación** De la infracción planteada, se debe precisar que versa sobre el debido proceso, la motivación de las decisiones judiciales y el derecho a la defensa como garantías de la correcta administración justicia; se caracterizan por ser derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3, 5 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. **2.14.** Así tenemos que, en el caso concreto, la casacionista cuestiona la vulneración del derecho a la defensa, al debido proceso y motivación de las resoluciones —señala que la Sala Superior se ha limitado a señalar que el contribuyente rectificó su declaración jurada recogiendo las observaciones de la administración tributaria realizadas en el procedimiento de fiscalización—. **2.15.** Asimismo, a lo largo del considerando quinto de la sentencia de vista, el colegiado superior realiza una interpretación literal y sistemática de las siguientes normas, referidas a intereses moratorios: inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y artículos 34 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF. En el caso en concreto, la Sala Superior conforme a estas normas verifica que la parte recurrente debió realizar el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta, pues al momento de la declaración estos pagos no se efectuaron de forma correcta; por ende, declara válida la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00185-3-2020. **2.16.** De lo referido, se advierte que la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que corresponde el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta por parte de la empresa. Asimismo, justifica por qué corresponde interpretar en el caso concreto de forma sistemática las normas referidas anteriormente. En ese sentido, se concluye que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho y de derecho por los cuales revoca en parte la sentencia de primera instancia en cuanto a la modificación del coeficiente en aplicación del criterio expuesto en la sentencia de la Casación N° 4392-2013-LIMA y, reformándola, declara infundada la demanda. Además, se aprecia que la sentencia recurrida cautelosamente y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso, a la motivación de las resoluciones judiciales, y el derecho a la defensa; ello en atención a que la Sala de alzada cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con una valoración de los medios probatorios actuados. Además, se constata que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes, y que la infracción normativa planteada por la casacionista, en rigor, se sustenta en sus discrepancias con los fundamentos de la sentencia impugnada. Por estas razones, esta Sala Suprema considera que la sentencia de vista cumple con los estándares elementales de motivación. **2.17.** En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa por vulneración de lo dispuesto por los artículos 139 (inciso 3 y 14) de la Constitución Política del Estado, por afectación del derecho al debido proceso y el deber de motivación, la causal procesal bajo examen deviene **infundada**. Tercero: Pronunciamiento sobre la infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario **3.1.**

Para proceder a la interpretación de la norma material en cuestión, es necesario tener en consideración que, dentro del marco del Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual, en el literal b) de su artículo 29, consagra que: Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de [...] **limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes** o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados. [Énfasis agregado] **3.2.** Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que, para la efectivización de la labor interpretativa, esta debe estar armonizada con el principio de legalidad recogido en el artículo 9 de la mencionada convención¹⁸ y en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, modificado por el artículo único de la Ley N° 28390, por los que se concibe este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria. **3.3.** Asimismo, se debe considerar que, en materia tributaria, prevalece el principio de reserva de ley, que se recoge en la Constitución Política del Estado, cuando establece: Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...] **3.4.** Por su lado, la norma VIII —modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121— del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF¹⁹, tiene este contenido: 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. [...] **3.5.** Es necesario señalar que nos encontramos en un Estado constitucional de derecho²⁰, en el cual las normas supremas constituyen parámetros de validez y corrección de las normas legales y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sumisión a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad²¹. **3.6.** Teniendo en cuenta lo señalado, es preciso mencionar que la potestad tributaria y el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias se rige, primero, por la Constitución Política del Perú, y luego por las leyes y lo previsto en las normas reglamentarias. Como se puede apreciar en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado no solo se reconoce la potestad tributaria, sino que también establece que esta debe ser ejercida respetando los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, y los derechos fundamentales y la no confiscatoriedad. En ese orden de ideas, las normas constitucionales y las normas legales —conforme al artículo 109 de la Constitución— obligan tanto a autoridades como a administrados. **3.7.** De lo señalado, cabe precisar que la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, por lo que resulta necesario y exigible orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su “legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio”²². **3.8.** La disposición normativa cuya infracción denuncia establece lo siguiente: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF**²³ Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere

el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta. [...] **3.9.** Corresponde realizar el análisis del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo contempla lo siguiente: i) una obligación a cargo de los contribuyentes de efectuar un abono anticipado (en cuotas mensuales) con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta, dentro de los plazos previstos en la ley; y ii) el método para fijar la cuota mensual, para lo cual se considera la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio anterior o precedente al anterior, ya que en ella se consignan datos a utilizarse para determinar el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes. **3.10.** Con relación al cumplimiento de esta obligación, es necesario citar lo regulado en el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario²⁴: Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA 88.1 Definición, forma y condiciones de presentación La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. [...] De lo señalado en el marco normativo, la declaración jurada presentada a la administración tributaria debe ser cierta y legal, y el contribuyente está en la obligación de presentarla con información veraz, porque servirá para determinar el coeficiente aplicable para el pago a cuenta del impuesto a la renta de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.11.** En la interpretación del artículo 34 —modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 969— del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, se tiene presente, además de lo señalado en los considerandos anteriores, el principio de temporalidad, por lo que se acude al texto legal de la disposición legal vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos, que regulaba la aplicación de intereses a los pagos anticipados y a cuenta: Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta. El interés 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. **3.12.** La norma en cuestión señala de forma expresa que los pagos a cuenta no cancelados dentro de los plazos establecidos devengarán intereses moratorios²⁵. **3.13.** Ahora bien, la norma hace referencia a los pagos a cuenta no pagados oportunamente; sin embargo, como se ha indicado, el pago oportuno de los pagos a cuenta establecido en este dispositivo debe ser el efectuado luego de haber sido determinado el coeficiente (al que hace referencia el artículo 85 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta) con la información declarada por el contribuyente, conforme a lo establecido en el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.14.** Por tanto, el pago oportuno a que hace referencia este dispositivo está vinculado a la obligación del contribuyente de declarar de manera veraz el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, lo cual es necesario para el cálculo del coeficiente que servirá para determinar el monto de los pagos a cuenta que deben ser pagados oportunamente. Esta es una obligación formal del contribuyente el declarar con veracidad sus ingresos, que está vinculada con el deber de contribuir, conforme lo señala el Tribunal Constitucional: [...] el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [...] ²⁶ **3.15.** Esta omisión formal del contribuyente no puede ser convalidada, en perjuicio de la administración pública, pues la facultad del cobro de intereses moratorios por el diferencial de los pagos a cuenta de la administración tributaria debe efectuarse también tutelándose los intereses públicos, para que el contribuyente responda a lo estrictamente necesario. **3.16.** Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3184-2012-AA/TC, se señaló que el referido hecho propio del contribuyente trae como consecuencia que este asuma la responsabilidad del pago debido —el diferencial— no realizado oportunamente, de la siguiente manera: 4. La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias, así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas. 5.

Si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como de los intereses y multas que correspondan.²⁷ [Énfasis agregado] **3.17.** Asimismo, cabe precisar que, el no haber efectuado la declaración jurada con ajuste a la verdad y, como consecuencia de ello, haber efectuado un cálculo errado del coeficiente, trae como consecuencia que el monto establecido como pago a cuenta haya sido determinado en un monto inferior; por tanto, su pago no se ajusta a la legalidad y, por ende, no se debería convalidar con el término de “oportuno”, al que se refiere el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.18.** Como consecuencia de la declaración no ajustada a la verdad por el contribuyente, el pago es un pago a cuenta (en cuanto al diferencial) no efectuado oportunamente y, por ende, se encuentra en estricto dentro de los alcances del pago no oportuno (en cuanto al diferencial), establecido en el citado artículo 34 del mencionado Código Tributario. **3.19.** Examinando la sentencia de vista impugnada, se advierte de su considerando 5.2.11 que, en su fundamentación, identifica las premisas normativas a aplicar con base en su labor interpretativa, precisando la aplicación de los métodos de interpretación literal y sistemático, en lo que atañe al inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Conforme a las normas antes precisadas, la Sala Superior señala que corresponde el pago de intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero a julio y septiembre del dos mil doce. **3.20.** Del razonamiento de la recurrida, se identifica su premisa normativa extraída en interpretación sistemática de las disposiciones del artículo 85 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, en el sentido de que se impone al contribuyente el deber de realizar la declaración tributaria de forma correcta y sustentada —caso contrario, el declarante asume las consecuencias—, y que los pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por ley, cuya finalidad es la recaudación anticipada e inmediata de recursos económicos por parte del Estado, obligación a cargo de contribuyentes en la forma y oportunidad establecidas en las normas legales antes citadas y en el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.21.** En tal sentido, se aprecia que los fundamentos de la recurrida no guardan concordancia con el precedente vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013 Lima, en tanto no ha restringido la aplicación de los diversos métodos de interpretación, y más bien reafirma que, conforme a la citada norma VIII, modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no existe proscripción ni restricción en la aplicación de alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, que para su interpretación se pueden utilizar los diversos métodos admitidos por el derecho, sin perjuicio de que en la elección del método o de la técnica interpretativa dependerá del juez y del tipo de disposición tributaria a interpretar²⁸. **3.22.** Aunado a ello, el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N° 6619-2021 Lima²⁹, emitida por esta Suprema Sala, estableció reglas jurisprudenciales con carácter vinculante respecto a la aplicación de los intereses generados por los pagos a cuenta del impuesto a la renta. Así, en su considerando 5.4.2, leemos: “Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad”. Es decir, la administración tributaria se encuentra facultada a cobrar intereses moratorios por las omisiones a los pagos a cuenta que se originen en modificaciones del coeficiente del pago a cuenta del impuesto a la renta del periodo enero a julio y septiembre de dos mil doce, ello debido a que la parte recurrente presentó las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del periodo mencionado dentro del procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria. **3.23.** Aunado a ello, esta Sala Suprema señala que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria; aquellos cuentan con reglas propias, como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, y, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias. En este orden de ideas, se observa que la Sala Superior no transgredió la normativa material denunciada por la parte recurrente referida a la infracción normativa por interpretación indebida de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. Por tanto, estas causales devienen en infundadas. **Cuarto: Sobre la causal referida al apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima y otras.** **4.1.** Cabe precisar que el precedente

vinculante de la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima se encuentra referido a los principios jurisprudenciales fijados y no a la base fáctica del caso concreto de la ejecutoria; ello conforme a las normas del primer párrafo del artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial³⁰ y del artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS³¹, que establecen que los principios jurisprudenciales establecidos en las sentencias de las Salas Supremas constituyen precedentes de obligatorio cumplimiento para todas las instancias judiciales. **4.2.** En efecto, la Corte Suprema emitió pronunciamiento en la Casación N° 4392-2013 Lima³² y estableció dos reglas jurídicas de carácter vinculante en la parte resolutoria de la sentencia, contenidas en las reglas del considerando 5.2³³ de la misma, que se encuentran referidas a la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre reglas de interpretación de las normas tributarias. **4.3.** Del precedente vinculante mencionado, se verifica que la sentencia estableció reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; en ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar. **4.4.** Además, resulta imperativo referirnos al criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 6619-2021, emitida el doce de enero de dos mil veintitrés, como precedente vinculante que establece parámetros respecto a la interpretación que se debe dar a las controversias de los pagos a cuenta, pues su naturaleza jurídica es la de una obligación tributaria; por lo tanto, cuentan con reglas propias respecto a su nacimiento y devengo, y, en consecuencia, corresponde el cobro de intereses moratorios cuando estos no sean efectuados de forma correcta y en su oportunidad. Las reglas aplicables son las siguientes: QUINTO. – PRECEDENTE VINCULANTE [...] 5.4.1 Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan. 5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. [...] **4.5.** En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa —artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario— interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, con lo que genera un retraso de la entrega de ese monto económico (dinero) a las entidades del Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal; por ende, resulta válido establecer, a través del pago de intereses moratorios, un resarcimiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital. **4.6.** En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por la parte recurrente, cuando señala que la Sala Superior se aparta del considerando 5.1. del precedente vinculante de la Casación N° 4392-2013-Lima, que establece lo siguiente “[...] 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 [...]”. De lo señalado por la casacionista, cabe precisar que el pago parcial o incompleto no podrá ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, ello debido a que la parte recurrente ha redeterminado los pagos a cuenta del impuesto a la renta a razón de modificaciones del coeficiente como consecuencia de una fiscalización por la autoridad tributaria; lo cual implica que el pago que pueda efectuar un contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla —como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta— no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerse, por no tratarse de un pago completo o integral. **4.7.** Además, la parte recurrente señala que, invocó la Casación N° 5048-2012 LIMA, el cual declaró nula la resolución del Tribunal Fiscal

recaída en la casación en mención, ello de conformidad con el artículo 34 del Código Tributario, las modificaciones del impuesto a la renta con posterioridad a la declaración y pago de los pagos a cuenta sobre los que incide, no pueden originar omisiones de pagos a cuenta que deriven intereses moratorios, ello debido principalmente a que la obligación del pago a cuenta es excepcional; asimismo, invoca el auto calificadorio del recurso de Casación N° 4928-2019 LIMA; y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00305-2017-PA/TC. Al respecto cabe señalar que dichas sentencias y el auto calificadorio no constituyen precedentes vinculantes que establezcan obligatoriedad al momento de resolver respecto a la no aplicación de intereses moratorios de pagos a cuenta de impuesto a la renta. **4.8.** Con relación al precedente vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013 Lima, se debe señalar que, si bien ha mencionado como ejemplos al inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, no les otorga un sentido o contenido interpretativo vinculante ni señala qué reglas jurídicas deban extraerse de sus enunciados para resultar aplicables por todos los operadores jurídicos, por lo que no se puede concluir que determinase cómo abordar el análisis de estas disposiciones legales; sino que estableció como regla que, para la interpretación de las disposiciones que imponen obligaciones (como las referidas), no corresponde utilizar la interpretación extensiva ni restrictiva, ni la interpretación analógica. **4.9.** Asimismo, cabe descartar que el precedente recaído en la Casación N° 4392-2013 Lima hubiere establecido que los pagos a cuenta no generan la aplicación de intereses moratorios; pues —reiteramos— está referido a la forma de interpretación de las normas tributarias en determinados casos. Esto significa que, para establecer si algunos casos se encuadran dentro de lo señalado en el precedente vinculante, deben ser adecuadamente analizados comparando lo que se resolvió en el caso materia del precedente y el caso que es materia de litis. **4.10.** Por los argumentos expuestos, esta Sala Suprema estima que en la sentencia de vista no existe apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima y otras. En consecuencia, esta causal deviene en infundada. **Quinto: Infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario 5.1** La casacionista recurrente sostiene que, bajo el criterio de la Casación N° 4392-2013 establecido como precedente vinculante, se ha determinado que si un contribuyente realiza sus pagos a cuenta en su debida oportunidad, dividiendo el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio de acuerdo con su declaración jurada original, no corresponde al pago de los intereses moratorios si con posterioridad se corrige y/o rectifica dicha declaración original; y en ese sentido es evidente que no podría imputarse la infracción denunciada. **5.2.** Respecto a la infracción tributaria, estas incluyen las acciones u omisiones dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley, siendo “inconstitucionales aquellas sanciones impuestas como reacción ante conductas que no están claramente tipificadas como infracciones”³⁴. Además, la infracción tributaria consiste en hacer lo prohibido por ley o dejar de hacer lo que dispone la ley: Tal infracción consistirá en hacer lo prohibido, quebrantando una norma tributaria prohibida o en dejar de hacer lo que la ley obliga, es decir, no ejecutando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar. Todo lo anterior supone la existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla.³⁵ **5.3.** En ese orden de ideas, nos encontraremos ante una tipificación válida solo si se subsume la conducta en los elementos objetivos y subjetivos del tipo definidos y descritos en la norma legal³⁶, habiendo supuestos infractores que tienen como eje central de las infracciones que causan perjuicio económico, el elemento subjetivo concurrente según cada caso³⁷, así como habrá otros que solo atienden a la responsabilidad objetiva, dependiendo de los elementos fijados en la norma legal. Así, el inciso d) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario tiene reafirmado sobre el principio de reserva de ley y legalidad, la atribución exclusiva de la ley para establecer sanciones, y que la ley debe tipificar con precisión las infracciones y establecer sanciones. **5.4.** Asimismo, es pertinente señalar que los pagos a cuenta vienen a ser obligaciones impuestas por el ordenamiento tributario de realizar los pagos según la forma de cálculo, los modos y los plazos legales, y su incumplimiento genera infracciones, tipificadas en el artículo 178 del Código Tributario; por lo que se desestima el argumento de la recurrente al respecto. **5.5.** Ahora bien, con relación a la comisión de la infracción, ello ha sido determinado por la sentencia de vista en su considerando 5.8. con base en las particularidades, datos fácticos y premisas normativas. Dicho acápite señala lo siguiente: “[...] de autos se observa que el 14 de setiembre de 2015, la demandante presentó las declaraciones rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a julio

y setiembre de 2012 y efectuó los pagos por los intereses generados por dichos pagos a cuenta no pagados oportunamente, esto es, dentro del procedimiento de fiscalización realizado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, las cuales han surtido efecto conforme con el citado artículo 88 del Código Tributario, al haber determinado mayor obligación en cada caso. Al respecto, la demandante presentó las declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a julio y setiembre del dos mil doce, y determinó una mayor obligación a la declarada originalmente, con lo cual se configuró la infracción descrita en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, se declaró cifras y datos incorrectos con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre del ejercicio dos mil doce, lo que generó que efectuara un pago a cuenta inferior al que correspondía. Por lo tanto, se aprecia la configuración de la conducta infractora y además que al fisco no ingresaron oportunamente los pagos anticipados que debía realizar. En tal sentido los argumentos esbozados por la demandante carecen de asidero, al configurarse la conducta infractora, que fue determinada conforme a lo tipificado en la norma tributaria, es decir, sin vulnerar el principio de tipicidad y teniendo en cuenta que el fisco fue afectado. 5.6. La parte recurrente invoca la Casación N° 4392-2013-Lima. Al respecto, esta Sala Suprema reitera que la referida casación no contiene un mandamus de carácter general o precedente vinculante —contrariamente a lo que argumenta la recurrente— que establezca obligatoriedad al momento de resolver respecto a la aplicación de multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y es importante remarcar que al declarar originalmente datos erróneos y resultar, tras la rectificación, una mayor obligación, entonces correspondía el pago de los intereses moratorios por los pagos a cuenta, además de configurarse la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Por lo tanto, el pago de las multas citadas en el listado de recaudación no tiene el carácter de pago indebido. 5.7. De lo señalado, la sentencia de vista, en cumplimiento de su función de instancia de mérito y con base en su valoración probatoria, la determinación de hechos y los supuestos normativos, ha establecido motivadamente que la empresa recurrente incurrió en la infracción tributaria del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al rectificar las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del impuesto la renta del periodo enero a julio y setiembre del ejercicio dos mil doce. Por ende, no se advierte infracción normativa por interpretación indebida del inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario. 5.8. Adicionalmente, no se establece infracción normativa del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al corresponder este tipo a los supuestos fácticos del caso concreto. Si bien la recurrente denuncia la infracción normativa de la citada disposición legal, empero sus argumentos no se orientan a la infracción de la norma, sino al contenido o sentido normativo, bajo alegaciones de que no se daría el tipo infractor; de que la infracción alude a la no inclusión de cierta información en la declaración determinativa o el declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y de que no comprende a los pagos a cuenta sino únicamente al tributo. Así se evidencia que sus argumentos carecen de coherencia y de sustento jurídico, por lo que la causal planteada deviene en **infundada**. En consecuencia, se concluye que la sentencia objeto de casación no incurre en las causales denunciadas por la parte recurrente, por lo cual la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho y a la justicia. Por consiguiente, corresponde declarar infundado el recurso de casación.

DECISIÓN Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Statkraft Perú S.A.**, mediante escrito del catorce de octubre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos setenta y seis a tres mil trescientos noventa y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del treinta de setiembre de dos mil veintiuno (fojas tres mil trescientos cincuenta y dos a tres mil trescientos setenta y uno), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por Statkraft Perú S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

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

⁴ Ibidem; p. 359.

⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México". Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

⁷ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá". Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.

⁸ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.

⁹ Resolución recaída en el Expediente N° 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.

¹⁰ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.

¹¹ Publicada en el portal web de la mencionada institución el trece de octubre de dos mil seis.

¹² ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹³ GUZMÁN, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

¹⁴ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹⁵ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁶ ATIENZA, Manuel (1991). Las razones del Derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61

¹⁷ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la Teoría del Derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

¹⁸ IGARTUA SALAVERRÍA, op. cit., p. 26

Convención Americana de Derechos Humanos

Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

¹⁹ Publicado en el diario oficial El Peruano el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

²⁰ Cuando se hace referencia al respeto del derecho objetivo, no se limita a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado constitucional, más aún al derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo:

No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica.

VIGO, Rodolfo Luis (2005). De la ley al derecho. México D.F., Editorial Porrúa; p. 17

Constitución Política del Estado

Supremacía de la Constitución

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

²² LANDA ARROYO, César (2005). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional. Lima, Palestra; p. 37.

²³ Publicado en el diario oficial El Peruano el ocho de diciembre de dos mil cuatro.

²⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

²⁵ El Tribunal Constitucional considera que, con el cobro de intereses moratorios, "no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia" (parte final del fundamento jurídico 28 de la sentencia recaída en el Expediente N° 02051-2016 PA/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el ocho de julio de dos mil veintiuno).

²⁶ Sentencia del referido Tribunal recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC, publicada el doce de julio de dos mil siete en el diario oficial El Peruano, fundamento 18.

²⁷ Sentencia del referido Tribunal recaída en el Expediente N° 3184-2012-AA/TC, publicada en el diario oficial El Peruano, el tres de julio de dos mil catorce.

Código Tributario

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.

²⁹ Publicada en el diario oficial El Peruano el trece de abril de dos mil veintitrés.

Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Artículo 22.- Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio,

están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

[...]

31 Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584

Artículo 36.- Principios jurisprudenciales.

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales 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.

[...]

32 Publicada en el diario oficial El Peruano el treinta de octubre de dos mil quince.

33 QUINTO: Precedente vinculante

[...]

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. [Énfasis agregado]

34 QUERALT, Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, y POVEDA BLANCO, Francisco. (2007). Derecho tributario. Navarra, Editorial Thomson Aranzadi; p. 220.

35 RADOVI SCHOEPEN, Angela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos. Editorial Jurídica de Chile; p. 53.

36 Como señala la doctrina: "para ser válida una tipificación de infracción, la autoridad instructora debe subscribir la conducta en aquella falta que contenga claramente descritos los elementos objetivos y subjetivos de la conducta".

MORÓN URBINA, Juan Carlos (2014). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Editorial Gaceta Jurídica; p. 767.

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

C-2201944-22

CASACIÓN N° 32652-2022 LIMA

TEMA: MOTIVACIÓN DE RESOLUCIONES JUDICIALES

SUMILLA: La sentencia de vista recurrida en casación incurre en causal de nulidad al no cumplir con pronunciarse sobre los argumentos del recurso de apelación ni sobre los que originaron el pronunciamiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014 —referidos al control de constitucionalidad de la Ordenanza N° 276-MSI mediante el control difuso—, que vienen siendo planteados desde sede administrativa. Así, se infringe el principio de congruencia procesal contenido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que exige que el órgano jurisdiccional emita pronunciamiento respecto de todas las pretensiones y alegaciones planteadas en la demanda o el recurso interpuesto.

PALABRAS CLAVES: debida motivación, principio de congruencia procesal, control difuso

Lima, seis de julio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa treinta y dos mil seiscientos cincuenta y dos guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata de los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, del cuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento setenta y seis a ciento noventa y dos del cuaderno de casación¹), y por la **Municipalidad Distrital de San Isidro**, representada por su Procurador Público Municipal, de fecha cuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento noventa y cinco a doscientos cinco), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número cuarenta y tres, del veintiséis de julio de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta y dos a ciento setenta), que revoca la sentencia de primera instancia —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, del doce de noviembre de dos mil veinte, y ordena que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento de fondo. **1.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HAN DECLARADO PROCEDENTES LOS RECURSOS DE CASACIÓN 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha dieciséis de noviembre de dos mil veintidós (fojas doscientos ocho a doscientos veinte), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal y la Municipalidad Distrital de San Isidro, por las siguientes causales: **Recurso del Tribunal Fiscal 17.** El recurrente señala: "**Inaplicación de la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional**". Los argumentos son los siguientes: **a) La**

Sala Superior ha resuelto el caso sin tomar en cuenta la norma denunciada; puesto que, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-AA, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante establecido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC. De modo que, el colegiado administrativo no estaba facultado para analizar la constitucionalidad de la Ordenanza N° 276-MSI. **b)** En la sentencia de vista no se ha considerado que el propio Tribunal Constitucional ha establecido que no corresponde que los tribunales administrativos efectúen control difuso porque ello desnaturaliza una competencia otorgada por la Constitución Política del Perú únicamente al órgano jurisdiccional. **18.** El recurrente señala: "**Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú**". Los argumentos son los siguientes: **a)** El Colegiado Superior ha incurrido en indebida motivación, según se aprecia del considerando 4.3. de la sentencia materia de impugnación. Ello, porque únicamente señala, de forma escueta y sin mayor sustento, que el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 13648-11-2014 expresa una deficiente e inadecuada motivación; es decir, no indica los motivos o las razones por las que considera que dicha resolución no contiene una debida motivación. **b)** El Tribunal Fiscal se encuentra impedido de analizar tanto la determinación del costo de los arbitrios municipales como su distribución; toda vez que, ello implicaría que se emita pronunciamiento de fondo respecto a la adecuación de la Ordenanza N° 276-MSI a la Constitución Política del Perú y los principios que esta recoge. **c)** La Sala Superior no debió declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014; por el contrario, debió efectuar el control difuso de la citada ordenanza. **Recurso de la Municipalidad Distrital de San Isidro 19.** El recurrente señala: "**Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, por contravención a los derechos al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales**". Los argumentos son los siguientes: **a)** La sentencia recurrida adolece de motivación aparente porque señala que el Tribunal Fiscal emitió un pronunciamiento inhibitorio, pese a que ello no es correcto. Además, la Sala Superior no ha considerado que resultaba inviable que el colegiado administrativo dilucide la materia controvertida, aplicando el control difuso. **b)** Conforme a lo establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC y la Resolución N° 11541-2014 (precedente de observancia obligatoria), se tiene que los tribunales administrativos se encuentran impedidos de realizar control difuso de constitucionalidad de las normas. **c)** En la sentencia de primera instancia se concluyó que los arbitrios cobrados a la empresa demandante fueron determinados tomando en cuenta los parámetros y criterios base requeridos en las sentencias del Tribunal Constitucional. Sin embargo, esto ha sido desconocido por la Sala Superior, que sin motivar la razón del desconocimiento pretende que el Tribunal Fiscal se pronuncie nuevamente; lo cual, vulnera el principio de celeridad procesal. **d)** La sentencia de vista ha vulnerado el requisito de validez del acto administrativo consistente en la finalidad pública; y, además, el principio de congruencia procesal, al no existir coherencia entre lo invocado en la demanda y lo resuelto por el Colegiado Superior, y extender su fallo en comparación con el resuelto en primera instancia. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso A** efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por los recurrentes, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda.** Mediante escrito presentado el veintisiete de febrero de dos mil quince (fojas doce a cuarenta y dos, subsanado a fojas cuarenta y seis), Corporación Camino Real Sociedad Anónima, interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, del doce de noviembre de dos mil catorce, mediante la cual se confirma la Resolución de Gerencia N° 1111-2014-1100-GAT/MSI, de fecha uno de julio de dos mil catorce, por incurrir en las causales de nulidad previstas en el artículo 10 (incisos 1 y 2) de la Ley N° 27444, por contravenir la Constitución, las leyes o normas reglamentarias y encontrarse indebidamente motivada. Agrega que la resolución administrativa también se encuentra incurrida en la causal de nulidad prevista en el inciso 1 del artículo 19 de la Ley del Procedimiento Administrativo General por vulnerar su derecho de defensa. En consecuencia, pide se declare la nulidad de la Resolución de Gerencia N° 1111-2014-1100-GAT/MSI y la Resolución de Determinación N° 2013-002127-1120-SCR-GAT/MSI. Segunda pretensión principal: Se declare inaplicable la Ordenanza de la Municipalidad de San Isidro N° 276-MSI, del veintitrés de diciembre de dos mil nueve, que sustenta la emisión de la

Resolución de Gerencia N° 1111-2014-1100-GAT/MSI y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, por infracción a la norma constitucional contenida en el artículo 74 y demás normas del bloque de constitucionalidad, y por inaplicación de los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional, en su calidad de supremo intérprete de la Constitución, en las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC, para determinar la validez de los tributos municipales. Por ende, dicha ordenanza es contraria al ordenamiento jurídico y la Constitución, y debe aplicarse el control difuso al amparo del artículo 138 de la Constitución y del artículo VI del Código Procesal Constitucional. La parte demandante expone como sus principales argumentos que el Tribunal Fiscal no ha emitido un pronunciamiento debidamente motivado al no pronunciarse sobre los argumentos expuestos en su escrito de apelación, limitándose a señalar que no puede ejercer el control difuso conforme a la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, por lo tanto, no puede analizar si la determinación del costo de los arbitrios municipales y los criterios utilizados por la Municipalidad de San Isidro en la Ordenanza N° 276-MSI para el año dos mil diez cumplen los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional. La demandante alega que aun cuando la autoridad administrativa no pueda ejercer el control difuso de la ordenanza, sí puede efectuar un control de legalidad de las normas y por ello no puede abstenerse de brindar una solución a un conflicto. Procede a reiterar los argumentos expuestos en su recurso de apelación en sede administrativa, alegando que la Ordenanza N° 276-MSI no resulta aplicable a su caso, por haber sido emitida utilizando criterios que desvirtúan los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional y la Ley de Tributación Municipal, ya que se ha incurrido en una distorsión del parámetro de razonabilidad, pues en el caso del distrito de San Isidro aquellos que viven más alejados de las áreas verdes asumen la mayor parte del costo total del servicio, por cuanto el criterio determinante que se utilizaría en la ordenanza para establecer las tasas de arbitrios es el nivel de afluencia, y se desplaza el criterio de ubicación del predio. Argumenta que por más que el predio de la parte actora se encuentre ubicado alejado de áreas verdes y probablemente el beneficio del servicio sea nulo, asume una tasa mayor del impuesto, solo por tener un nivel de atracción de personas mayor por su giro de negocio. 1.2. Contestaciones de demanda 1.2.1. El Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el seis de mayo de dos mil quince (fojas cincuenta y dos del cuaderno de casación), contesta la demanda y pide que se declare improcedente o, en su caso, infundada la demanda. 1.2.2. La Municipalidad Distrital de San Isidro, mediante escrito presentado el veintinueve de mayo de dos mil quince (fojas sesenta del cuaderno de casación), contesta la demanda negándola y contradiciéndola, y pide que el Juzgado la declare infundada. 1.3. Primera sentencia de primera instancia. Emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros el dos de febrero de dos mil diecisiete (fojas setenta y seis del cuaderno de casación), declaró **nulo e insubsistente** todo lo actuado y, tras calificar nuevamente la demanda, declaró improcedente la demanda interpuesta por Corporación Camino Real Sociedad Anónima contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Municipalidad de San Isidro. 1.4. Primera sentencia de vista. La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante sentencia de vista del veintisiete de marzo de dos mil dieciocho (fojas ciento dieciocho del cuaderno de casación), emitió sentencia declarando nula la sentencia del dos de febrero de dos mil diecisiete, y ordenó al Juez emitir nueva resolución. 1.5. Segunda sentencia de primera instancia. Emitida el veintisiete de setiembre de dos mil veintiuno por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros (fojas ciento veintiséis a ciento treinta y nueve), declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado expuso como fundamentos de su decisión que, de acuerdo al criterio vinculante establecido mediante la sentencia vinculante recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC, el control difuso no puede ser aplicado en sede administrativa, por lo que el Tribunal Fiscal hizo bien al no ejercer el control difuso sobre la Ordenanza N° 276-MSI. Por otro lado, señala que si bien el control difuso no está vedado para el Poder Judicial, sin embargo este no puede ser aplicado dentro de un proceso contencioso administrativo porque la inaplicación de una norma vía control difuso surte efectos a partir de la declaración y no es retroactivo, lo que implica que los actos administrativos dictados antes de la declaración de inaplicabilidad como norma son válidos; por tal motivo, determina que el control difuso no puede materializarse dentro del contexto de la

pretensión de nulidad del acto impugnado judicialmente, toda vez que la inaplicación normativa no ha de retrotraerse en el tiempo y no alcanza al acto administrativo impugnado. Por último, considera que si bien la parte demandante señaló en el escrito de demanda que los predios más alejados de las áreas verdes son los que asumen la tercera parte del total del costo anual distribuido para todo el distrito, el Juzgado considera que la empresa demandante no ha demostrado estar alejada de las áreas verdes y que el uso y tamaño del predio que opera no resulta ser un criterio razonable para el costo del servicio de parques y jardines. Por tales motivos, desestimó la demanda en todos sus extremos. 1.6. Segunda sentencia de vista. La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el veintiséis de julio de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta y dos a ciento setenta), **revoca** la sentencia apelada del veintisiete de setiembre de dos mil veintiuno —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, del doce de noviembre de dos mil veinte, y ordena que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento de fondo. La Sala Superior señala entre sus principales fundamentos que la empresa demandante formuló sus objeciones al cobro de arbitrios municipales por el servicio de parques y jardines de los periodos setiembre a diciembre del año 2010 sustentándose en las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 00053-2004-PI/TC y N° 0041-2004-AI/TC, razón por la cual la adopción de una decisión de fondo por parte del Tribunal Fiscal en casos como el presente no supone el ejercicio del control difuso de constitucionalidad de la Ordenanza N° 276-MSI, que sirvió de sustento a la Municipalidad Distrital de San Isidro para la determinación y cobro de tales arbitrios, ya que el tribunal administrativo no efectuará un análisis o juicio de constitucionalidad sobre la misma, sino únicamente el examen orientado a establecer si, para efectos de la determinación y cobro de dicho tributo, la aludida entidad observó como corresponde los parámetros ya fijados por el Tribunal Constitucional con carácter de precedente vinculante. En este entendido, la Sala Superior advierte que lo manifestado por el Tribunal Fiscal no es correcto, pues no requería realizar un control difuso de constitucionalidad de la acotada ordenanza, sino verificar si la Municipalidad Distrital de San Isidro observó o cumplió los parámetros fijados con anterioridad por el Tribunal Constitucional, al liquidar los arbitrios municipales en cuestión, haciendo mención a que seguía el criterio fijado por la Casación N° 3818-2017-Lima, emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. Por esto, concluye que la Resolución de Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014 incurrió en una motivación deficiente o inadecuada, por lo que estima la demanda y ordena al tribunal administrativo emitir nuevo pronunciamiento. SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. 2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”, y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 2.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 2.4. Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente

judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de las infracciones de normas de carácter procesal —de orden constitucional—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declararan infundadas las referidas infracciones procesales, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter procesal TERCERO.** Anotaciones sobre el principio del debido proceso y motivación de resoluciones judiciales **3.1.** Hechas las precisiones que anteceden y antes de ingresar propiamente al examen de la causal casacional de naturaleza procesal es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios legales que emergen del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil (principio de congruencia procesal), que permitirán una mejor labor casatoria de esta Sala Suprema con relación a los agravios denunciados. Así, tenemos: **3.2.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú consagra como principio rector de la función jurisdiccional, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la observancia del debido proceso; el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en él las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración*. **3.3.** El derecho al debido proceso no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías; dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir que el ámbito sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.4.** Sobre la motivación de las resoluciones judiciales, Roger Zavaleta Rodríguez⁵ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predisuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.5.** Con relación a este asunto (la motivación de las resoluciones judiciales), el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las

resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.6.** El artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil contempla en su segundo párrafo el “principio de congruencia procesal”; del mismo texto normativo, se extrae que en toda resolución judicial debe existir i) coherencia entre lo solicitado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o exceder las pretensiones (congruencia externa), y ii) armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna). En otras palabras, la plena actuación del principio en mención implica el límite del contenido de una resolución judicial; de allí que el juez, al momento de resolver, debe atenderse a los hechos de la demanda, de su contestación, así como de lo alegado en los recursos impugnatorios, por lo que la transgresión de este principio procesal acarrea la nulidad de la resolución judicial, conforme el mismo artículo VII y los incisos 3 y 4 del artículo 122 del código acotado indican. **3.7.** Ahora bien, respecto al principio de congruencia procesal, precisamos que integra la esfera de la debida motivación. Su vulneración configura el llamado vicio de incongruencia, que ha sido definido como el “desajuste” entre el fallo y los términos en que las partes han formulado sus argumentos de defensa o sus pretensiones. Esta anomalía puede clasificarse en incongruencia omisiva, cuando el órgano jurisdiccional no se pronuncia sobre alegaciones fundamentales formuladas oportunamente; en incongruencia por exceso, cuando el órgano judicial otorga algo no postulado por las partes o se pronuncia sobre una alegación no expresada; y en incongruencia por error, en la que se presentan ambos tipos de incongruencias, esto es, cuando la sentencia recae sobre un aspecto ajeno a lo planteado por las partes, dejando sin respuesta lo que fue formulado como pretensión o motivo de impugnación. **3.8.** Asimismo, enmarcado en el principio de congruencia, se encuentra el aforismo tantum devolutum quantum appellatum, según el cual la pretensión impugnatoria determinará los poderes del órgano superior de instancia a efectos de resolver en forma congruente lo que es materia del recurso. En ese sentido, el colegiado deberá resolver en función de los agravios, errores de hecho y derecho que haya alegado la parte recurrente en su recurso, siendo que una actuación contraria a ello generaría vicios de incongruencia que acarrearían la nulidad insubsanable del fallo recurrido, a tenor de lo previsto en el artículo 171 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria. **CUARTO.** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Iniciamos precisando que, de los recursos interpuestos, se verifica que ambos recurrentes han interpuesto de forma separada infracciones normativas de carácter procesal. Así tenemos que el Tribunal Fiscal denunció la vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y, por su parte, la Municipalidad Distrital de San Isidro planteó la infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, por contravención a los derechos al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, lo cual evidencia que las infracciones normativas se encuentran estrechamente vinculadas. Por esta razón, se procederá a resolverlas en forma conjunta por economía procesal. **4.2.** En tal sentido, resumiendo los argumentos expuestos por los recurrentes, las infracciones se sustentan principalmente en que la sentencia de vista incurre en una motivación indebida al sustentar de forma deficiente que la Resolución del Tribunal Fiscal N°

13648-11-2014 no fue debidamente motivada, pues no tuvo en cuenta que el tribunal administrativo estaba impedido de efectuar el control difuso de la Ordenanza Municipal N° 276-MSI; que la Sala Superior debió efectuar el control difuso de la ordenanza y al no hacerlo también vulneró el principio de congruencia procesal, pues debió resolver en función a los agravios, errores de hecho y derecho que fueron sustento de la pretensión impugnatoria; y tampoco se tuvo en cuenta que ordenar al Tribunal Fiscal que analice la determinación del costo de arbitrios municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en la ordenanza municipal implicaría realizar el control difuso, facultad proscrita para los tribunales administrativos. **4.3.** Respecto a los argumentos de las partes recurrentes referidos a la vulneración del debido proceso por contravenir el principio de congruencia procesal contenido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, enmarcado a su vez en el aforismo *tantum devolutum quantum appellatum*, se debe tener presente que el mismo exige que el órgano jurisdiccional emita pronunciamiento respecto de todas las pretensiones y alegaciones planteadas en la demanda o el recurso interpuesto; caso contrario, se incurriría en un fallo *infra petita*. **4.4.** En tal sentido, como se advierte del escrito de demanda, así como de la subsanación, la parte demandante interpone como **primera pretensión principal** que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014 —que confirmó la Resolución de Gerencia N° 1111-2014-1100-GAT/MSI, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 2013-002127-1120-SCR-GAT/MSI, que exige a la empresa demandante cancele la suma de S/ 18,747.92 (dieciocho mil setecientos cuarenta y siete soles con cero céntimos) por concepto de arbitrios municipales de parques y jardines por los meses de setiembre a diciembre del dos mil diez, respecto al inmueble ubicado en la avenida Camino Real N° 1050-1052, distrito de San Isidro, provincia y departamento de Lima—; y, como **segunda pretensión principal**, se declare inaplicable la Ordenanza Municipal de N° 276-MSI, por infringir la Constitución e inaplicar los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 0041-2004-AI-TC y N° 0053-2004-PI/TC. Como vemos, de los argumentos expuestos en la demanda, se aprecia que estos no se limitan a discutir la validez de la resolución del Tribunal Fiscal que es objeto del presente proceso, sino que también se expone ante el órgano jurisdiccional que corresponde que se aplique el control difuso sobre la Ordenanza Municipal N° 276-MSI, que regula el régimen tributario de barrido de calles, recojo de residuos sólidos, parques y jardines públicos y seguridad ciudadana para el ejercicio dos mil diez; pues señala que dicha ordenanza no debe ser aplicable, por haber sido emitida utilizando criterios que desvirtúan los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en los expedientes ya mencionados. **4.5.** El Juzgado de origen emitió pronunciamiento reconociendo que la parte demandante pretendía que se aplique el control difuso respecto de la Ordenanza N° 276-MSI; sin embargo, declaró infundada la demanda señalando como su principal fundamento que la vía del proceso contencioso administrativo no es la idónea para solicitar que se aplique el control difuso respecto de la Ordenanza Municipal N° 176-MSI. **4.6.** Mediante la sentencia de vista, el colegiado superior revoca la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda, dispone la nulidad de la resolución objeto del proceso y ordena al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento, todo ello bajo el fundamento de que dicho tribunal administrativo no requería realizar un control difuso de constitucionalidad de la Ordenanza N° 276-MSI, sino tan solo verificar si la municipalidad codemandada observó o cumplió los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC; concluyendo que al verificarse que mediante la RTF N° 13648-11-2014 no se realizó dicha labor, dicha resolución incurrió en una decisión deficiente o una inadecuada motivación. **4.7.** Estando a lo señalado, es menester tener presente que también es objeto del proceso contencioso administrativo la pretensión de plena jurisdicción, la cual: permite al administrado solicitar la tutela de la generalidad de sus derechos subjetivos lesionados por la administración. **Igualmente, permite al juez, no solo revisar la legalidad de la actuación administrativa, sino, pronunciarse sobre el conflicto de fondo, es decir, sobre los derechos subjetivos del administrado realmente afectados, reconociéndolos, restableciéndolos y adoptando todas las medidas necesarias para garantizar su efectiva satisfacción.** ⁶ [Énfasis agregado] **4.8.** Acerca de lo acabado de mencionar, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 03373-2012-PA/TC, fundamento jurídico 7, precisa: El proceso contencioso-administrativo es un proceso de plena jurisdicción en el caso de autos; esto es, el juez no sólo se limita a realizar un control de validez de los actos

administrativos cuestionados, sino **también a verificar y, de ser el caso, tutelar los derechos e intereses de los demandantes que hayan sido lesionados por las actuaciones administrativas**, tales como las resoluciones de la Sunat o del **Tribunal Fiscal**. [Énfasis agregado] **4.9.** Por consiguiente, en el caso sub iudice se evidencia que la sentencia de vista se circunscribe o limita a establecer que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014 incurrió en motivación defectuosa; la Sala Superior establece que el tribunal administrativo no comprendió que para dilucidar la controversia en sede administrativa no correspondía aplicar el control difuso de la Ordenanza N° 276-MSI, sino verificar si se cumplió con los parámetros establecidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC. Sin embargo, el colegiado superior no tuvo presentes los fundamentos que sustentaron tanto el recurso de reclamación como el de apelación interpuestos en vía administrativa por la empresa demandante, consistentes en que la Ordenanza N° 276-MSI debe ser declarada ilegal al contravenir lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en los expedientes antes aludidos, lo que evidencia que se pretendió que se efectúe el control difuso de la ordenanza antes mencionada. Esto fue reiterado en la demanda, como se verifica con la segunda pretensión principal, contenida en el petitorio de la demanda, y luego en el recurso de apelación al exponer que no existe razón para que no se emita pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. **4.10.** En este entendido, es claro que la instancia de mérito no debió restringirse a examinar la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, sino que también debió analizar si la Ordenanza N° 276-MSI cumplió con los parámetros constitucionales ya aludidos (referentes a los conceptos de parques y jardines); es decir, correspondía que se aplique el control difuso de la Ordenanza N° 276-MSI y luego se pase a emitir pronunciamiento sobre los demás extremos cuestionados en la demanda. **4.11.** En este orden de ideas, se puede concluir que la sentencia de vista incurre en causal de nulidad por haber infringido el principio de congruencia procesal, vulnerando con ello los principios del debido proceso y la debida motivación de las resoluciones judiciales, al no analizar ni pronunciarse sobre los argumentos del recurso de apelación ni los que originaron el pronunciamiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13648-11-2014, referidos al control de constitucionalidad de la Ordenanza N° 276-MSI mediante el control difuso, que vienen siendo planteados desde sede administrativa. Por lo tanto, las infracciones normativas de carácter procesal propuestas por la Municipalidad Distrital de San Isidro y por el Ministerio de Economía y Finanzas, este último en representación del Tribunal Fiscal, deben ser declaradas **fundadas**; en consecuencia, debe declararse nula la sentencia de vista en aplicación del artículo 171 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria al caso de autos. **QUINTO.** Siendo esto así, habiéndose declarado fundadas las infracciones de carácter procesal, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de la causal material denunciada por el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos **i)** por el **Tribunal Fiscal**, representado por el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, del cuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento setenta y seis a ciento noventa y dos), y **ii)** por la **Municipalidad Distrital de San Isidro**, representada por su Procurador Público Municipal, de fecha cuatro de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento noventa y cinco a doscientos cinco). En consecuencia, **DECLARARON NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número cuarenta y tres, del veintiséis de julio de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta y dos a ciento setenta), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; por tanto, **SE ORDENA** a la Sala Superior que emita nuevo pronunciamiento atendiendo a lo expuesto en la presente resolución; en los seguidos por Corporación Camino Real Sociedad Anónima contra la Municipalidad Distrital de San Isidro y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **SE DISPONE** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y se devuelven los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. OC-9/87 "Garantías Judiciales en Estados de Emergencia", párr. 28.

⁵ ZAVALETA RODRIGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp.207-208.

⁶ SALAS FERRO, Percy (2012). "Las pretensiones en el proceso contencioso administrativo". En Revista Oficial del Poder Judicial, N° 8/9; pp. 215-243. <https://doi.org/10.35292/ropj.v7i8/9.282>

C-2201944-23

CASACIÓN N° 17905-2021 LIMA

TEMA: IMPUESTO A LA RENTA DE NO DOMICILIADO

SUMILLA: Para efectos de determinar las rentas de fuente peruana, el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a bienes o derechos que emplean como criterio de vinculación a la fuente de renta. Asimismo, cuando hace alusión a la utilización económica en el país, también considera el criterio de vinculación de la fuente de la renta, ello en la medida que se requiere que el beneficio o el aprovechamiento económico ocurran en el territorio del país. **PALABRAS CLAVE:** empresa no domiciliada, rentas de fuente peruana, agente de retención

Lima, veintitrés de marzo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del nueve de agosto de dos mil veintiuno (foja quinientos cuarenta y nueve a quinientos cincuenta y ocho del expediente judicial electrónico -EJE¹); y ii) por la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del trece de agosto de dos mil veintiuno (foja quinientos sesenta y tres a quinientos setenta y dos), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima —en adelante, Sala Superior—, del veintisiete de julio de dos mil veintiuno (fojas quinientos treinta y cinco a quinientos cuarenta y cinco), que revoca la sentencia apelada, del nueve de abril de dos mil veintiuno (fojas trescientos sesenta y seis a trescientos noventa y cinco), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, reformándola, declara fundada en parte la demanda en cuanto a la pretensión principal y sus tres pretensiones accesorias, y declara que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión planteada como subordinada y su correspondiente accesoria. **Antecedentes del recurso** De la demanda La parte demandante, **Nexa Resources Cajamarquilla S. A. (antes Votorantim Metais -Cajamarquilla S. A.)**, interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el catorce de junio de dos mil diecinueve (fojas ciento treinta a ciento noventa y siete). Postuló las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02028-9-2019, en cuanto confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014360, con incidencia en el impuesto a la renta de no domiciliados -retenciones del periodo de diciembre de dos mil doce y multa asociada, por contravenir la ley y la Constitución. **Primera pretensión accesoria:** Solicita se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 0150140014360. **Segunda pretensión accesoria:** Solicita se declare la nulidad total de la Resolución de Determinación N° 012-003-0091740 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030994. **Tercera pretensión accesoria:** Solicita se ordene la devolución de los pagos indebidos que hubiese efectuado por la Resolución de Determinación N° 012-003-0091740 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030994, más intereses moratorios a la fecha de devolución efectiva. **Pretensión subordinada:** Solicita se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02028-9-2019, y de la Resolución de Intendencia N° 0150140014360 en el extremo que confirmó la Resolución de Multa N° 012-002-0030994. **Pretensión accesoria:** Solicita ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de la Resolución de Multa N° 012-002-0030994, más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva. Como fundamentos de su demanda, respecto a la pretensión principal, señala que el veinte de diciembre de dos mil doce pagó a Pan American la suma de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares

americanos con cero centavos). Agrega que dicho pago no constituyó una renta de fuente peruana, conforme lo dispuesto en los artículos 9 a 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, por lo que no realizó retención alguna. Refiere que la resolución impugnada es nula, porque ha convalidado la resolución de determinación que se emitió infringiendo los requisitos de validez establecidos en los incisos 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario. Aduce que no hay claridad sobre el motivo determinante del reparo, ya que, por un lado, se señaló que la fuente que originó la renta gravada era el control que ejercía Pan American a Shalipayco, y el pago a Pan American fue por la obtención del derecho a capitalizar, como si se tratase de una cesión definitiva de un bien de capital o de una enajenación; y, por otro lado, se sustentó el reparo en normas del impuesto a la renta que no se utilizan de manera complementaria al tener naturaleza, ámbito y finalidad distintos y/o excluyentes: el artículo 1 y el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que se infringe el numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario, debido a que los motivos determinantes del reparo son circulares, confusos e imprecisos, debido a que no estuvieron dirigidos a explicar por qué la contraprestación que pagó a Pan American calificaba como renta de fuente peruana y por qué se tenía que retener el impuesto a la renta. Señala que la administración tributaria buscó subsumir la contraprestación pagada a Pan American como una renta gravada, cuando ello no es determinante para que dicha contraprestación esté o no gravada en territorio peruano, sino establecer si esa contraprestación califica o no como una renta de fuente peruana. Asimismo, expone que la administración tributaria utiliza el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta cuando esta no ha sido la base legal del reparo. Esta mezcla de bases legales originó que los motivos del reparo sean inconsistentes y que se señale que existe una fuente de renta que es el control y poder de decisión; y luego se diga que existen rentas provenientes de fuentes durables y sujetas a explotación, pero que también existen rentas que no son durables y sin embargo concluye que son fuentes generadoras de renta. Señala que, de las páginas 21 y 22 de la resolución de determinación, se puede concluir que en la operación realizada con Pan American habría existido una fuente generadora de renta, aspecto que no aporta nada para la controversia, que consiste en determinar si existía una renta que calificaba como renta de fuente peruana. Por esto, no es posible establecer cuál es la naturaleza del reparo, esto es, si la contraprestación se consideraba gravada con el impuesto a la renta, porque lo que concluyó la administración tributaria fue que existía una fuente o estábamos en presencia de una fuente, y lo determinante era la ubicación de la fuente. Respecto a la pretensión subordinada, señala que las resoluciones de multa son nulas, debido a que fueron emitidas sin seguir el procedimiento legal establecido en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En ese sentido, de acuerdo a lo señalado por la norma IX del Código Tributario, se aplican supletoriamente en el ámbito tributario los principios del derecho tributario y los principios del derecho administrativo. Por su parte, el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que las disposiciones previstas en la referida ley son aplicables a todas las entidades de la administración pública. De la interpretación de ambos artículos, se puede concluir que las disposiciones previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General son aplicables a las acciones sancionadoras de la administración tributaria. Agrega que la conducta atribuida a la compañía no se encuentra tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, debido a que carece de un requisito indispensable asociado a la conducta del tipo de infracción: el dolo o intención. **Sentencia de primera instancia** El Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número nueve, del nueve de abril de dos mil veintiuno (fojas trescientos sesenta y seis a trescientos noventa y cinco) declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintisiete de julio de dos mil veintiuno (fojas quinientos treinta y cinco a quinientos cuarenta y cinco), resolvió lo siguiente: REVOCARON la sentencia apelada, resolución número nueve, de fecha nueve de abril del dos mil veintiuno, obrante de folios trescientos sesentiséis a trescientos noventicinco, por la que se resuelve declarar infundada la demanda en todos sus extremos; y REFORMANDOLA, declararon FUNDADA en parte la demanda, en cuanto a la pretensión principal y sus tres pretensiones accesorias, y en consecuencia, nulas la Resolución del Tribunal Fiscal número

02028-9-2019, de fecha uno de marzo del dos mil diecinueve, la Resolución de Intendencia número 0150140014360, la Resolución de Determinación número 012-003- 0091740 y la Resolución de Multa número 012-002-0030994; ORDENARON a la Administración Tributaria cumpla, de ser el caso, con devolver los pagos indebidos que la empresa contribuyente accionante hubiese efectuado con motivo de la Resolución de Determinación número 012-003-0091740 y la Resolución de Multa número 012-002-0030994, más intereses moratorios a la fecha de devolución efectiva, con previa verificación de los pagos que esta última aduce haber efectuado, en ejecución de sentencia; DECLARARON que carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión planteada como subordinada y su correspondiente accesoría. De los recursos de casación y el auto calificatorio Los recursos de casación son declarados procedentes por esta Sala Suprema mediante auto calificatorio del primero de marzo de dos mil veintidós (fojas doscientos setenta y dos a doscientos setenta y nueve del cuaderno de casación): **Del Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal**, por las siguientes causales²: **a)** Inaplicación de lo dispuesto en el literal b del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta Señala el recurrente que la Sala Superior inaplicó la disposición en cuestión, al concluir que el ingreso percibido por la empresa no domiciliada no constituye renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta. Asimismo, precisa que ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal aplicaron retroactivamente la aludida norma jurídica, y que más bien el texto vigente en la fecha de los hechos analizados contemplaba como renta de fuente peruana aquella producida por derechos utilizados económicamente en el país, que en este caso sería el derecho de ser accionista de la empresa peruana. **b)** Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, norma que garantiza el derecho a un debido proceso Señala la recurrente que la Sala Superior no analizó ni motivó su conclusión, respecto de que la SUNAT y el Tribunal Fiscal aplicaron retroactivamente la modificación del literal b del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, introducida por el Decreto Legislativo N° 1120. **De la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, por las siguientes causales: **a)** Vulneración del derecho al debido proceso, en específico el derecho a la motivación adecuada Señala la recurrente que la Sala Superior determinó que la renta obtenida por la empresa se producía a partir de la transferencia de un derecho, a pesar de que este argumento fue introducido por la demandante recién en etapa judicial y no fue analizado en ninguna etapa del procedimiento administrativo. De esta manera, el órgano jurisdiccional incurrió en indebida motivación al no considerar lo señalado anteriormente y que, en tal medida, no constituía un agravio susceptible de pronunciamiento en el proceso contencioso administrativo. **b)** Contravención del literal b del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta Señala la recurrente que la Sala Superior ha desconocido lo establecido en la aludida norma, la cual considera renta de fuente peruana la producida únicamente ante los supuestos de bienes o derechos situados físicamente o utilizados económicamente en el país. En el presente caso, el pago constituía la contraprestación por el derecho de formar parte de la nueva empresa, Compañía Minera Shalipayco S.A.C., de lo cual se desprendía un beneficio económico en el país para la empresa demandante, de manera que los hechos se subsumían con claridad en la disposición ya referida. **CONSIDERANDOS** **Primer:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer referencia a algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la

función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por las entidades recurrentes en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por las casacionistas. Segundo: Análisis de las causales casatorias de naturaleza procesal planteadas por las entidades recurrentes Tribunal Fiscal y SUNAT. - **Causal planteada por el Tribunal Fiscal:** Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, norma que garantiza el derecho a un debido proceso - **Causal planteada por la SUNAT:** Vulneración del derecho al debido proceso, en específico el derecho a la motivación adecuada. **2.1.** Iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho —incluido el Estado— que pretenda hacer uso abusivo de estos derechos. Como señala la doctrina: [...] por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa. **2.2.** Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.3.** El derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros derechos, el de **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁵, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. **2.4.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. Asimismo, la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC señala que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan

a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios⁷. **2.5.** Además, resulta pertinente señalar que el derecho a la motivación garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **2.6.** Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial, que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado. **2.7.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras⁸, todo ello dentro de la función endoprocesal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma⁹. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹⁰, todo lo cual se presenta dentro de la función extraprocesal de la motivación. **2.8.** La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹¹ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹². En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa; y iii) que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹³ **2.9.** Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales revoca la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda en todos sus extremos— y, revocándola, declara fundada en parte la demanda en cuanto a la pretensión principal y sus tres pretensiones accesorias, en consecuencia declara nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02028-9-2019, la Resolución de Intendencia N° 0150140014360, la Resolución de Determinación N° 012-003-0091740 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030994. Esto implica dar respuesta a los argumentos que exponen las entidades recurrentes. **2.10.** Respecto a las causales procesales planteadas por las entidades recurrentes, se debe precisar que versa sobre la motivación de las decisiones judiciales como garantía de la correcta administración justicia y a su vez, se caracterizan por ser derechos fundamentales recogidos y protegidos en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. **2.11.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si la sentencia de vista ha transgredido el derecho constitucional en su elemento esencial al debido proceso y motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **2.12.** Así tenemos que, en el caso concreto, las entidades recurrentes cuestionan la vulneración del debido proceso y el derecho a obtener una decisión motivada. Precisa el Tribunal Fiscal que la Sala Superior no analizó ni motivó su conclusión, que señala que las entidades recurrentes SUNAT y Tribunal Fiscal aplicaron retroactivamente la modificación del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, introducida por el Decreto Legislativo N° 1120, decisión que será materia de análisis. Asimismo, la entidad recurrente SUNAT señala que la Sala Superior determinó que la renta obtenida por la empresa se producía a partir de la transferencia de un derecho, a pesar de que este argumento fue introducido

por la demandante recién en etapa judicial y no fue analizado en ninguna etapa del procedimiento administrativo. **2.13.** De la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, se aprecia que la misma ha cautelado el derecho al debido proceso y la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia que fue objeto de pronunciamiento, referida al marco normativo aplicable al caso en concreto. Como se desprende de los considerandos sexto al undécimo de la referida sentencia, la Sala Superior ha cumplido con emitir decisión con base en las cuestiones fácticas y jurídicas, las que previamente se han identificado en el quinto considerando de la impugnada, tal como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge del duodécimo considerando de la citada sentencia, invocando el marco regulatorio que es aplicable a lo que es asunto de controversia —si el pago efectuado por la empresa accionante a la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., en virtud al contrato de enmienda suscrito entre ambas, califica como renta de fuente peruana, de conformidad con lo previsto en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta—. **2.14.** Se infiere entonces que la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los hechos y de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto, de lo actuado en el expediente administrativo formado por la administración tributaria con motivo del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta de no domiciliados - retenciones del periodo diciembre de dos mil doce; ello en mérito a que la administración tributaria concluyera que el pago efectuado a la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp. por la suma de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos) constituía renta de fuente peruana producida por derechos utilizados económicamente en el país. Igualmente, ha justificado las **premisas fácticas**: que la parte recurrente señala que el pago efectuado a favor de la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., con fecha veintiuno de diciembre del dos mil doce, por el importe de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos) en virtud al contrato marco y al contrato de enmienda del diecinueve de diciembre del dos mil doce; asimismo, la recurrente alegó que Pan American Silver Corp. no ha recibido el citado pago como resultado de un derecho, sino que se trata de un beneficio empresarial obtenido por la no domiciliada. Así como las **premisas jurídicas** (inciso b del artículo 9, literal c del artículo 71, artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF). De esta manera, la Sala Superior llegó a la **conclusión** de que el pago efectuado por Nexa Resources Cajamarquilla S.A. a favor de la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., con fecha veintiuno de diciembre del dos mil doce, por el importe de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos), en virtud al contrato marco y al contrato de enmienda del diecinueve de diciembre del dos mil doce, no corresponde a la retribución por la utilización económica en el país de un derecho, sino a la transferencia de un derecho a ser accionista en una nueva empresa, Compañía Minera Shalipayco S. A. C.; por lo tanto, para el colegiado superior, la parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S.A. no se encontraba obligada a actuar como agente de retención respecto al pago efectuado por Nexa Resources Cajamarquilla S. A. **2.15.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la Sala superior, este Tribunal Supremo considera que el análisis realizado por la Sala de mérito es adecuado, desde que las premisas fácticas y jurídicas contienen proposiciones sustentadas y normas aplicables en el caso en concreto, las que resultan pertinentes para resolver la materia en controversia fijada por las instancias, atendiendo a los términos de lo que fue objeto debatible y los puntos controvertidos. En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta de modo suficiente su postura frente a la normativa aplicable al caso concreto, arribando a una conclusión motivada. **2.16.** Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, **no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo.** En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Por tanto, el hecho de que las entidades recurrentes SUNAT y Tribunal Fiscal no concuerden con la conclusión a que se arriba con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que el colegiado revisor haya incurrido a la vulneración del debido proceso y la indebida motivación, correspondiendo que tales infracciones sean revisadas al analizar una causal de orden material, que, en efecto, se ha denunciado en autos y será

materia de pronunciamiento oportuno. **2.17.** En consecuencia, al no configurarse la infracción normativa denunciada por el Tribunal Fiscal, contenida en el literal **b)** inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, norma que garantiza el derecho a un debido proceso; y la infracción normativa planteada por la SUNAT, contenida en el literal **a)** vulneración del derecho al debido proceso, en específico el derecho a la motivación adecuada; bajo los argumentos expuestos, devienen **infundadas**. **Tercero: Análisis de las causales casatorias de naturaleza material planteadas por las entidades recurrente Tribunal Fiscal y la SUNAT** Habiéndose desestimado las causales de naturaleza procesal planteadas por las entidades recurrentes, corresponde emitir pronunciamiento respecto a las causales casatorias de naturaleza material. **3.1.** Inaplicación y contravención de lo dispuesto en el literal **b)** del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta Las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF¹⁴, vigente en los ejercicios materia de controversia [...]** Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: [...] **b)** Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país. [...] **3.2.** Como argumentos de esta causal, el Tribunal Fiscal afirmó que: [...] la Sala Superior inaplicó la disposición en cuestión, al concluir que el ingreso percibido por la empresa no domiciliada no constituye renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta. Asimismo, precisa que ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal aplicaron retroactivamente la aludida norma jurídica. [...] Asimismo, la SUNAT señaló que: [...] la Sala Superior ha desconocido lo establecido en la aludida norma - literal **b)** del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta-, la cual considera renta de fuente peruana la producida únicamente ante los supuestos de bienes o derechos situados físicamente o utilizados económicamente en el país. [...] **3.3.** En el presente caso, durante el procedimiento de fiscalización parcial del impuesto a la renta de no domiciliadas - retenciones del periodo diciembre dos mil doce, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0091740 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030994¹⁵, giradas por retención del impuesto a la renta de no domiciliados del periodo diciembre de dos mil doce y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario. La administración reparó el pago realizado a la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., por la suma de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos), pues señala que dicho desembolso constituye renta de fuente peruana producida por derechos utilizados económicamente en el país, consignando como base legal el inciso **b)** del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros. Sobre lo señalado, tenemos lo siguiente. Emitidas la Resolución de Determinación N° 012-003-0091740 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030994, fueron materia de reclamación por Nexa Resources Cajamarquilla S.A. Fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N° 0150140014360¹⁶, la cual lo declaró infundado. Esta última resolución fue materia de apelación; y mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 02028-9-2019¹⁷ se confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140014360. **3.4.** La parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S. A. —antes Votorantim Metais - Cajamarquilla S. A.—, el veintitrés de febrero de dos mil siete, suscribió con la empresa no domiciliada Pan American Canadá un contrato marco denominado “Framework Agreement for the Exploration and Potential Development of Mining Properties”¹⁸ —Acuerdo Marco para la Exploración y el Desarrollo Potencial de Propiedades Mineras¹⁹—. En dicho acuerdo se señala como objeto establecer las relaciones y obligaciones entre las partes para la exploración y potencial desarrollo de propiedades mineras situadas “en territorio nacional”; entre ellas se establecen obligaciones asumidas por ambas partes. Obligaciones de Pan American Canadá. Cláusula 5.- Se compromete a constituir una nueva sociedad (NEWCO), a la cual se aportarán las propiedades mineras por parte de Pan American Canadá o de sus afiliadas o subsidiarias. Cláusula 6.- Se obligó a que NEWCO realice un “Contrato de Cesión Minera” a favor del contribuyente, que le permita realizar exclusivamente actividades de exploración y evaluación minera en las propiedades mineras recibidas como aporte. Cláusula 7.- Se obligó a que NEWCO capitalice los aportes i) y ii) que debía efectuar el contribuyente, debiendo emitir acciones a favor del éste, de modo que le posibilite tener el 50% de participación en el capital social de la NEWCO (con opción de ampliarse al 75%), una vez que haya cumplido con los pagos acordados. Obligaciones de Votorantim Cláusula 7.-

Se obligó a efectuar los siguientes aportes a favor de la NEWCO: i) Invertir la suma de US\$ 5,700,00 en actividades de exploración. ii) Brindar un Estudio de Prefactibilidad en un plazo de 48 meses a partir de la fecha inicial* (para el posible desarrollo y operaciones de Mina), así como reportes técnicos y otros activos originados como consecuencia de las actividades de exploración. Cláusula 7.- Se obligó a pagar a Pan American Canadá, por la obligación de capitalizar (por parte de la NEWCO), las siguientes sumas en US\$ (millones): - 40 mill (fecha de acuerdo) -100 mill (12 meses de fecha inicial) -100 mill (24 meses de fecha inicial) -150 mill (36 meses de fecha inicial) Asimismo, el diecinueve de diciembre del dos mil doce, se celebró el contrato de enmienda²⁰, y se estableció lo siguiente: (iv) la sesión 7.4 del Contrato Marco es enmendada mediante el presente contrato para agregar un pago adicional por parte de VOTORANTIM a PAN AMERICAN agregando un nuevo párrafo (v), cuyo tenor será el siguiente: “(v) US\$2'500,000.00 (dos millones quinientos mil y 00/100 Dólares de Estados Unidos de América) a ser pagados dentro de los 3 (tres) días posteriores a la suscripción del Contrato de Enmienda Marco, y en cualquier caso la transferencia bancaria de dicho pago se iniciará en la fecha de suscripción del presente Contrato de Enmienda, o antes de dicha fecha, y la confirmación del inicio de dicha transferencia bancaria será recibida por PAN AMERICAN a más tardar en la fecha de suscripción del presente Contrato de Enmienda”. Del contrato de enmienda, el veinte de diciembre dos mil doce Pan American Canadá emitió la Factura denominada Invoice N° VOTORANTIM FA-2012²¹ por la suma de US\$ 2,500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos). Considerando lo anterior y entrando a analizar la sentencia de vista, se tiene que, en el considerando undécimo, se sostuvo lo siguiente: Que, de lo expuesto con antelación se desprende que el pago efectuado por NEXA RESOURCES CAJAMARQUILLA S.A. (antes VOTORANTIM METAIS – CAJAMARQUILLA S.A.) a favor de la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., con fecha veintiuno de diciembre del dos mil doce, por el importe de US\$ 2'500,000.00, en virtud al Contrato Marco y al Contrato de Enmienda del diecinueve de diciembre del dos mil doce, no corresponde a la retribución por la utilización económica en el país de un derecho, sino a la transferencia de un derecho a ser accionista en una nueva empresa, Compañía Minera Shalipayco S.A.C., por lo que no se verifica con estrictez la configuración del supuesto previsto en el texto original del artículo 9, inciso **b)**, de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación introducida por el Decreto Legislativo número 1120, y en consecuencia, el ingreso percibido por la empresa no domiciliada en el periodo diciembre del ejercicio dos mil doce (materia de fiscalización) no constituye renta de fuente peruana, gravada con el Impuesto a la Renta, y por ende, NEXA RESOURCES CAJAMARQUILLA S.A. no se encontraba obligada a actuar como agente de retención respecto al pago efectuado a Pan American Silver Corp.; ergo, el reparo formulado por la Administración Tributaria no resulta justificado ni ceñido a derecho, pues se ha aplicado retroactivamente el supuesto contemplado en el texto modificado del artículo 9, inciso **b)**, de la Ley del Impuesto a la Renta (enajenación de bienes o derechos), vigente recién a partir del uno de enero del dos mil trece, por lo que se reconoce sustento en los argumentos esgrimidos por la defensa técnica de la empresa accionante en su recurso de apelación que motiva la alzada. **3.5.** Conforme a lo citado, de la apreciación y base fáctica determinada por la Sala Superior, se puede apreciar que la sentencia de vista, en su considerando undécimo, tras analizar el pago efectuado por la empresa Nexa Resources Cajamarquilla S.A. a favor de la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., precisa que no corresponde a la retribución por la utilización económica en el país de un derecho, sino a la transferencia de un derecho a ser accionista en una nueva empresa. Precisa que no se configura el supuesto previsto en el texto original del inciso **b)** del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1120. Agrega que el ingreso percibido por la empresa no domiciliada en el periodo diciembre del ejercicio dos mil doce no constituye renta de fuente peruana, gravada con el impuesto a la renta, y en consecuencia la parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S.A. no se encontraba obligada a actuar como agente de retención respecto al pago efectuado a Pan American Silver Corp. **3.6.** En consecuencia, a fin de resolver la litis, es materia de dilucidación para el presente caso en específico si el pago efectuado por la parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S.A. a favor de la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp., en virtud del contrato marco y del contrato de enmienda del diecinueve de diciembre del dos mil doce, suscrito entre ambas partes, califica como renta de fuente peruana. **3.7.** Previo al análisis de las infracciones denunciadas por las entidades recurrentes, debemos señalar que, en materia tributaria, prevalece el

principio de reserva de ley, que se recoge en la Constitución Política del Estado: Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación [...] **3.8.** Lo anterior se respalda en el sistema de división de poderes acogido en el ordenamiento constitucional peruano, el cual prescribe que ningún poder es absoluto, incluso los poderes constitucionalmente establecidos, así como las instituciones y entidades que derivan de estos. En resumen, todas las entidades se encuentran sometidas a lo previsto en la Constitución y al sistema de controles que de ella fluyen, lo cual significa que la potestad atribuida al Estado no es absoluta y, en particular, que existen límites a la potestad administrativa del Estado. **3.9.** Por su lado, la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario²², modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce, señala: Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. **3.10.** Teniendo en cuenta las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, pasaremos a utilizar el método de interpretación sistemática de las normas, considerando que resulta ser el idóneo en este caso, en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca, un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Interpretar la norma de manera aislada, solo con los términos que expresa con su articulación sintáctica, nos puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención, ya que el artículo normativo a analizar forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de los demás artículos o normas, sino que, sobre todo, debe ser racional, coherente y objetivo. **3.11.** En consecuencia, tenemos que acudir a una interpretación sistemática de las normas tributarias pertinentes; y para ello acudiremos, primero, a los artículos que a continuación se detallan: Con relación al impuesto a la renta y su base jurisdiccional, el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF²³, vigente en los ejercicios materia de controversia, señala: Artículo 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. **3.12.** En el citado artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se han establecido los criterios de vinculación de dicho impuesto, los cuales son definidos por Enrique Reig²⁴ como los criterios para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejercerá dicha potestad. Del mismo modo, el citado autor señala que: Las legislaciones pueden escoger el momento y los criterios utilizados los cuales pueden ser el domicilio, residencia o la nacionalidad del beneficiario de la renta, y la ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene, o el principio del país de origen. **3.13.** De lo señalado, se tiene el criterio subjetivo, referido a la vinculación de un residente domiciliado o nacional de un país determinado con independencia de la ubicación de la fuente productora; y el objetivo, conocido por el principio de la fuente u origen de la renta, en el cual se da importancia a si las fuentes de las ganancias se encuentran localizada en el territorio del Estado peruano. **3.14.** Con relación al criterio de vinculación, Humberto Medrano²⁵ señala que “la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta [...]”. En virtud de este criterio, son contribuyentes los no domiciliados que perciben rentas de fuente nacional. Según lo mencionado, estarán sujetos al pago del impuesto aquellos contribuyentes cuya fuente de renta esté ubicada en el Perú. En ese sentido, de conformidad con

los artículos 9 y 10 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se han establecido los criterios que según nuestro ordenamiento jurídico se consideran como rentas de fuente peruana para los contribuyentes domiciliados y no domiciliados en el Perú. **3.15.** Por otro lado, la existencia de operaciones gravadas simultáneamente en dos países por aplicación de los criterios de la residencia y de la fuente, no es un hecho ajeno o ilegal, sino que, por el contrario, se encuentra desarrollado por la doctrina en materia tributaria. El principio que rige esta imposición a las rentas obtenidas por los no residentes es el principio de tributación en la fuente, en virtud del cual se grava los ingresos obtenidos o generados o los patrimonios ubicados en el territorio del país. Existe consenso en el sentido de que el no residente está gravado tanto en el país en el que reside como en el país en que se ubica la fuente generadora de renta, aceptándose de esa manera la doble imposición internacional por la aplicación de ambos criterios, supuesto que solo puede ser eliminado a través de la celebración del convenio respectivo. Al respecto, Eduardo Sotelo Castañeda²⁶, citando a Horacio García Belaunde, señala que: [...] La otra fórmula o mecanismo para evitar o amenguar los problemas derivados de la doble o múltiple imposición internacional consiste en la celebración de pactos, convenios o tratados de doble imposición. Los convenios de doble imposición son tratados de derecho internacional, en los cuales los estados parte, “en vista a las características particulares del movimiento de inversiones recíprocas, acuerdan convenir las bases para gravar los distintos supuestos”, de tal forma que resuelven aplicar el criterio de fuente o los criterios subjetivos tales como nacionalidad, domicilio o residencia. No obstante tratarse de pactos de alcance internacional, al limitar en cuanto al fondo el poder fiscal de los estados contratantes, su aplicación se halla estrechamente vinculada con la del derecho tributario nacional de los estados contratantes. Mediante los convenios de doble imposición los estados contratantes limitan su derecho de imposición material y distribuyen entre ellos los objetos susceptibles de ser sometidos a un tributo en cuyo sector pueden esperarse coincidencias de derechos [...] El Ministerio de Economía y Finanzas explica tal figura señalando que: La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. **3.16.** Por consiguiente, lo relevante en el caso materia de análisis no es si la parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S.A. debe pagar o no impuesto a la renta, sino si se encontraba obligada a efectuar la retención del impuesto a la renta por el pago realizado a la empresa no domiciliada Pan American Silver Corp. **3.17.** Al respecto, la parte demandante Nexa Resources Cajamarquilla S. A. pactó la obtención de un beneficio constituido por la circunstancia de ser admitido como accionista por sus aportes a la Compañía Minera Shalipayco S. A. C., debiendo observarse que el pago efectuado de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos) no es el aporte a la sociedad por el cual se constituiría como accionista, sino un pago para poder tener ese derecho. **3.18.** Asimismo, conforme a los supuestos comprendidos en el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, debe interpretarse que solo califican como renta de fuente peruana los beneficios producidos por bienes materiales o tangibles (cosas) situados físicamente en el Perú; en tal sentido, la tesis del criterio de utilización económica solo resulta aplicable tratándose de bienes inmateriales o derechos. **3.19.** A partir de ello, podemos concluir que las empresas no domiciliadas tributan en función al criterio de “territorialidad” o de fuente de renta o, en general, por “rentas de fuente peruana”. **3.20.** Estando a lo expuesto, se aprecia que, para efectos de determinar las rentas de fuente peruana, el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a bienes o derechos que emplean como criterio de vinculación a la fuente de renta. Asimismo, cuando hace alusión a la utilización económica en el país, también considera el criterio de vinculación de la fuente de la renta, ello en la medida que se requiere que el beneficio o el aprovechamiento económico ocurran en el territorio del país. A partir de ello, podemos concluir que los no domiciliados tributan en función del criterio de territorialidad o de fuente de renta o, en general, por rentas de fuente peruana. **3.21.** De acuerdo al desarrollo realizado y el marco normativo contenido en el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se identifican dos operaciones relacionadas con bienes o

derechos —susceptibles de generar renta de fuente peruana— y a la vez se enumeran dos criterios de vinculación, motivo por el cual puede concluirse, de conformidad con el principio de legalidad (artículo 74 de la Constitución), que dichos criterios de vinculación se encuentran relacionados con cada una de las operaciones de acuerdo con su naturaleza económica. Siendo así correspondería que el criterio de ubicación física en el país opere en el caso de bienes (bienes tangibles) y el de utilización económica en el país, en el caso de derechos (bienes intangibles). En el caso en concreto, la renta abonada por Nexa Resources Cajamarquilla S.A. a Pan American Canadá en diciembre de dos mil doce por el monto de US\$ 2'500,000.00 (dos millones quinientos mil dólares americanos con cero centavos) se originó en virtud del ejercicio del derecho de control que poseía dicha empresa y que se materializaría en la capitalización de acciones de la empresa domiciliada en el país Minera Shalipayco S. A. C.; por lo que se subsume en el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que el referido ingreso genera rentas de fuente peruana, al provenir de un derecho utilizado económicamente en el país. **3.22.** Por los fundamentos expuestos, corresponde amparar las causales materiales por inaplicación de lo dispuesto en el literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta —denunciada por el Tribunal Fiscal— y la causal por contravención del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta —denunciada por la SUNAT—; por lo tanto, corresponde declarar **fundadas** las causales materiales planteadas por las entidades recurrentes. En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, confirmar la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del nueve de agosto de dos mil veintiuno (foja quinientos cuarenta y nueve a quinientos cincuenta y ocho); y ii) por la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del trece de agosto de dos mil veintiuno (foja quinientos sesenta y tres a quinientos setenta y dos). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista del veintisiete de julio de dos mil veintiuno (fojas quinientos treinta y cinco a quinientos cuarenta y cinco), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revocó la sentencia de primera instancia del nueve de abril de dos mil veintiuno y, reformándola, declaró fundada en parte la demanda; y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMARON** la sentencia apelada del nueve de abril de dos mil veintiuno (fojas trescientos sesenta y seis a trescientos noventa y cinco), que declaró **infundada la demanda en todos sus extremos**. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Nexa Resources Cajamarquilla S. A. (antes Votorantim Metais - Cajamarquilla S. A.) contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de acto administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² En todos los casos, se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.

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

⁴ *Ibidem*; p. 359.

⁵ FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor. El derecho a un juicio justo. En VARIOS, Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza) Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17. **Constitución Política del Perú**

⁶ Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

⁷ Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano.

⁸ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158. GUZMÁN, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

⁹ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹⁰ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹¹ ATIENZA, Manuel (1991). Las razones del derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61

¹² MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la Teoría del Derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

¹³ IGARTUA SALAVERRÍA, op. cit., p. 26

¹⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el ocho de diciembre de dos mil cuatro.

¹⁵ Véase a fojas 207 al 235 del expediente administrativo.

¹⁶ Véase a foja trescientos diecinueve del expediente administrativo

¹⁷ Véase a fojas veinte a veintisiete

¹⁸ Véase a fojas cien a ciento dieciocho del expediente administrativo

¹⁹ Véase a fojas treinta y ocho

²⁰ Véase a fojas setenta a ochenta y dos del expediente administrativo.

²¹ Véase a foja ciento veintitrés del expediente administrativo.

²² Aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

²³ Publicado en el diario oficial El Peruano el ocho de diciembre de dos mil cuatro.

²⁴ REIG, Enrique, GEBHARDT, R. y MALVITANO, R. (2006). Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría impuesto a la renta. Undécima edición. Buenos Aires, Macchi; p. 91

²⁵ MEDRANO CORNEJO, Humberto (2018). Derecho tributario. Impuesto a la renta: aspectos significativos. Lima, Fondo Editorial PUCP; p.47.

²⁶ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo (1999). "Doble imposición internacional". En *Las Veritas*, N° 19; p. 154.

²⁷ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (23/03/2023). "Convenio para evitar la doble Imposición en vigor". https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=10087&lang=es-ES&view=article&id=302

C-2201944-24

CASACIÓN N° 31323 - 2022 LIMA

TEMA: CÁLCULO DE DIVIDENDOS

SUMILLA: Se considera como monto de la distribución de la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, la cual no incluye la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

PALABRAS CLAVE: dividendos, impuesto a la renta, sucursal

Lima, veinte de junio de dos mil veintitrés

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

La causa treinta y un mil trescientos veintitrés guion dos mil veintidós, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia. **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Vega Engenharia Ambiental Sociedad Anónima, Sucursal del Perú**, de fecha nueve de agosto del dos mil veintidós (fojas ciento treinta y siete a ciento sesenta y cuatro del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista del veintisiete de julio de dos mil veintidós (fojas ciento doce a ciento veintisiete), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, del diez de marzo del dos mil veintidós (fojas setenta y tres a noventa), que declaró **infundada** la demanda.

1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1. Mediante resolución suprema de fecha veinticuatro de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento sesenta y siete a ciento setenta y seis del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Vega Engenharia Ambiental Sociedad Anónima, Sucursal del Perú**, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por incorrecta aplicación de lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que no se ha permitido la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta (IR) a los dividendos que las sucursales de empresas domiciliadas en el exterior, deben retener a su matriz; a pesar de que dicha norma parte de la premisa de que el monto de distribución a favor de ésta última debe ser de la renta disponible. Sostiene que, la Sala hace una incorrecta interpretación y aplicación de lo que dispone el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del IR. Pues, es claro que la norma está compuesta por tres ejes que hace posible su correcta interpretación y aplicación: i) El momento en que se considera distribuido el dividendo, ii) el monto a distribuir (renta disponible) y la base de cálculo. Respecto al primero, señala que el legislador ha creado una ficción legal en la cual se ha dispuesto el momento en que se entenderán distribuidas las utilidades de una sucursal, pues a nivel societario al ser la sucursal una extensión de su principal, no toma acuerdos para la distribución

de dividendos, o si existiesen, los mismos se tomarían en el exterior por lo que la SUNAT no podría verificar el respectivo acuerdo; motivo por el cual la norma, materia de análisis, dispone que se entenderá realizada la distribución en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de la sucursal. Este primer punto lo único que hace es fijar una fecha en la cual debe verificarse si los otros dos puntos se configuran, para que se entiendan distribuidas las utilidades, lo que resulta lógico, pues como hemos indicado, en el caso de las sucursales en el Perú de sociedades extranjeras, no hay junta general de accionistas en el país que acuerde la distribución de las utilidades. Esa es la única intención o ratio legis del artículo 56 de la Ley del IR, y que por tanto dicha norma no pretende crear un Impuesto a la Renta especial para las sucursales de empresas extranjeras. Precisa, que se debe tener presente que la renta disponible es aquella con la que cuenta el contribuyente después de atender sus necesidades en el desarrollo de sus actividades económicas y que, de quedar una utilidad, son las que beneficiarían a la matriz de la sucursal, por lo que para determinar dicha renta disponible se debe aplicar, de ser el caso, las pérdidas que generó la sucursal en ejercicios anteriores, pues de no ser así, estaríamos hablando de que en el caso de sucursales el impuesto del 4.1% a la distribución de dividendos se haría aun cuando no hay renta disponible y no estaría gravando las rentas disponibles a favor del titular del exterior, como lo señala el citado inciso e) del artículo 56 citado. El 4.1% en el caso de las sucursales, solo debió aplicarse cuando existan rentas disponibles, pues en ese caso recién se deberá considerar como base de cálculo de dicho impuesto la renta neta de la sucursal, de lo contrario de no existir renta disponible no se deberá considerar distribuido los dividendos pues se estaría asumiendo que la norma estaría gravando utilidades que no se han generado, creándose una presunción de existencia de dividendos no establecida expresamente en la Ley, lo que resulta a todas luces ilegal y confiscatorio y violatorio del principio de reserva legal. **b) Infracción normativa por vulneración al derecho de igualdad, a la no confiscatoriedad y a la reserva legal, establecidos por el artículo 74 de la Constitución Política del Estado.** Precisa que, a raíz de la incorrecta aplicación, por parte de la Sala, del segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del IR se estaría violando los derechos a la igualdad, a la no confiscatoriedad y a la reserva legal establecidos por el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, situación que no solo afecta a la propia matriz, quien tendría que tributar vía retención sobre una renta presunta e irreal, sino también a la sucursal, pues si no hay pago a la matriz, por no haber renta disponible, no puede haber retención, lo que genera que la sucursal, producto de la ficción legal, sea quien termine desembolsando el pago del impuesto. Sostiene que, se ha vulnerado el derecho a la igualdad, y para ello hace mención a diversas sentencias del Tribunal Constitucional, recaídos en los Expedientes número 0042-2005-AI/TC, 5970-2006-PA/TC, 03525-2011-PA/TC, 0048-2004-PI/TC, 4587-2004-AA/TC, 012111-2006-AA/TC y 04168-2006-PA/TC. Señala, que la Sala Superior, realizó un trato desigual al permitir la deducción de pérdidas para las personas jurídicas constituidas en el país a fin de determinar la base de cálculo del impuesto sobre los dividendos que deben retener a sus accionistas y negar tal deducción con respecto a las sucursales de empresas constituidas en el extranjero, desconociendo su derecho a la deducción de pérdidas pese a que la regulación en ambos casos es esencialmente la misma. Señala, que la Sala Superior realizó una errónea interpretación adoptada por los entes administrativos y jurisdiccionales mencionados en torno al sentido del inciso e) del segundo párrafo del artículo 56 de la Ley al IR, lo que contraviene manifiestamente el principio y derecho a la igualdad, pues, convalida un tratamiento tributario diferenciado para los mismos contribuyentes, tan solo por tratarse de una sucursal de una empresa constituida en el extranjero y la otra una persona jurídica constituida en el país, en abierta contravención al reconocimiento de ambos como contribuyentes con iguales derechos y obligaciones para fines del IR. Alega la vulneración al derecho de no confiscatoriedad regulada en el artículo 74 de la Constitución, la cual prescribe: "Ningún tributo tendrá efecto confiscatorio". Como vemos, podría pensarse que es algo contradictorio el reconocimiento de este principio cuando justamente el Estado, en el ejercicio de su poder tributario lo que hace es crear normas que traen como consecuencia una disminución del alcance de la propiedad de los contribuyentes. Así, el término confiscar puede crear confusión y llevar a pensar que el principio de no confiscatoriedad prohíbe todo tipo de exacción de la propiedad de los sujetos; sin embargo, ello no es así. Es otro el sentido que debemos darle a la prohibición de la confiscatoriedad en el ámbito tributario. Sostiene que, la determinación de un impuesto a los dividendos, desconociendo el arrastre de pérdidas de

ejercicios anteriores, contraviene la realidad económica de las operaciones comerciales y deviene en injustificado. La confiscatoriedad no solo recae sobre la matriz no domiciliada que se ve afectada por un gravamen sobre una renta presunta o irreal, al no permitírsele la deducción de las pérdidas de ejercicio anteriores que hacen que no obtengan resultados positivos sobre el cual deba pagar el Impuesto a la Renta a los dividendos; sino que también recae sobre la propia sucursal, dado que el momento en que se considera distribuido el dividendo a la matriz no domiciliada es una ficción legal, pues nace en la fecha de vencimiento de la declaración anual, fecha en la que no necesariamente se realiza el pago o la remesa de los dividendos o utilidades a la matriz. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El trece de febrero de dos mil veinte (fojas doce; la subsanación está a fojas cuarenta), Vega Engenharia Ambiental S.A., Sucursal del Perú, interpone demanda de acción contencioso administrativa solicitando lo siguiente: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09267-3-2019, del quince de octubre de dos mil diecinueve, en el extremo referido al reparo que mantiene el tribunal administrativo del impuesto a la renta a los dividendos (4.1 %), producto del desconocimiento de la aplicación de la deducción de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores, por tratarse de una sucursal. Segunda pretensión principal: Se expida un pronunciamiento de plena jurisdicción en el que se reconozca la improcedencia del reparo que el Tribunal Fiscal mantiene en la Resolución N° 09267-3-2019. Primera pretensión accesoria: Solicita se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0260140130908/SUNAT y de la Resolución de Determinación N° 024-003-0267022 por los reparos que el Tribunal Fiscal mantiene en la Resolución N° 09267-3-2019. Segunda pretensión accesoria: Se ordene a la SUNAT la devolución de cualquier suma de dinero que Vega Engenharia Ambiental S.A. haya realizado o realice a consecuencia del procedimiento de cobranza coactiva que inicie la SUNAT, incluidos los intereses compensatorios de ley. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el dieciséis de mayo de dos mil veinte (fojas cuarenta y dos a sesenta), contesta la demanda solicitando que la demanda sea declarada infundada. Sostiene que la administración tributaria resolvió conforme a ley, al tomar en consideración para efectos de determinar la base de cálculo del impuesto, la renta neta de la demandante obtenida en el ejercicio dos mil doce: S/ 9'281,498.00 (nueve millones doscientos ochenta y un mil cuatrocientos noventa y ocho soles con cero céntimos), sin considerar las pérdidas de ejercicios anteriores, base sobre la cual se aplicó la tasa de 4,1%. Asimismo, precisa que el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial del impuesto a la renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior en el supuesto de distribución de utilidades a favor de la casa matriz o titular del exterior, por la cual se fija el nacimiento de la obligación tributaria y la determinación de su base de cálculo. Además, el tratamiento tributario se justifica en que, si bien para efectos del impuesto a la renta, la sucursal en el país de una empresa no domiciliada se considera independiente a su casa matriz, siendo esta la beneficiaria o perceptora de las utilidades que remesa la sucursal, desde el punto de vista societario se trata de la misma entidad o persona jurídica, por lo que no existe acuerdo de distribución de utilidades; y, en ese sentido, el Tribunal Fiscal considera que el legislador establece el momento en que debe entenderse efectuada la distribución y cómo se determina el monto de la distribución, mediante el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por ello, en mérito a la ficción legal prevista en dicha norma, se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada con los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles. **1.2.2.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito presentado el veintitrés de junio de dos mil veinte (fojas sesenta y dos a setenta), contesta la demanda solicitando que sea declarada infundada. Sostiene que no existe base legal expresa en el literal e) del artículo 56 ni en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que señale que para efectos de la determinación de la renta neta que ha sido generada por la empresa sucursal (persona jurídica domiciliada en el Perú) se deben deducir las pérdidas generadas por esta compañía en los años anteriores. En ese sentido, considera que el reparo efectuado por la administración tributaria ha sido conforme a derecho en mérito a una interpretación literal de la norma

tributaria establecida en el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la referida ley sí regula los alcances de la “renta neta” en el primer párrafo de su artículo 37, el cual no incluye la pérdida de ejercicios anteriores. Por último, precisa que el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta no regula la definición de “renta neta”, sino que establece una disposición adicional para la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. **1.3. La sentencia de primera instancia**, emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha diez de marzo de dos mil veintidós (fojas setenta y tres a noventa), declaró **infundada** la demanda. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes argumentos principales: El impuesto a la renta a los dividendos del no domiciliado es un impuesto independiente del impuesto a la renta de tercera categoría, siendo que el derecho de compensar la pérdida neta total de tercera categoría es exclusivo de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales y sociedades de los domiciliados en el país; por ende, las personas jurídicas no domiciliadas en el país están sujetas al impuesto a la renta con la tasa de 4,1%, por los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que reciban de empresas o sociedades domiciliadas en el país. En consecuencia, establece que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09267-A-2019 no se encuentra incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27444 y, por ende, el proceder de la administración se encuentra arreglado a derecho, por lo que no se puede amparar las pretensiones planteadas. Así, habiéndose determinado la legalidad del reparo por impuesto a la renta de los dividendos de 4.1%, producto del desconocimiento de la aplicación de la deducción de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores por tratarse de una sucursal y al no resultar atendibles las pretensiones principales, corresponde desestimar también sus pretensiones accesorias, de conformidad al artículo 87 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente en el proceso contencioso administrativo. **1.4. La sentencia de vista** emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintiseis de julio de dos mil veintidós (fojas ciento doce a ciento veintisiete), **confirmó** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. Expresa la Sala Superior entre sus principales razonamientos: No existe base legal expresa en el literal e) del artículo 56 ni en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que señalen que para efectos de la determinación de la renta neta que ha sido generada por la empresa sucursal (persona jurídica domiciliada en el Perú) se deben deducir las pérdidas generadas por esta compañía en los años anteriores. En ese sentido, no se aprecia que el reparo efectuado por la administración haya sido contrario a derecho, en mérito a una interpretación literal de la norma tributaria establecida en el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la Ley del Impuesto a la Renta sí regula los alcances de la “renta neta” en el primer párrafo de su artículo 37, el cual no incluye la pérdida de ejercicios anteriores. Por consiguiente, el impuesto a los dividendos es un impuesto independiente del impuesto a la renta de tercera categoría, siendo que el derecho de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores establecido en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta es solamente atribuible a la sucursal domiciliada en el país, quien es contribuyente del impuesto a la renta de tercera categoría, y no para la determinación de la base imponible del impuesto a los dividendos, presunto establecido en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que el reparo efectuado por la administración tributaria se encuentra arreglado a ley. Asimismo, se señala que no se advierte vulneración de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario en la medida que ni el Tribunal Fiscal ni la administración tributaria han efectuado una interpretación extensiva de la norma; por el contrario, en virtud del principio de legalidad, han cumplido con aplicar al caso concreto las normas pertinentes para la determinación correcta de la obligación tributaria, como agente de retención. Respecto a la supuesta vulneración del principio de no confiscatoriedad y del principio de inviolabilidad del derecho a la propiedad, alegada por la demandante, no corresponde su evaluación, dado que el sujeto o contribuyente del impuesto a los dividendos no es domiciliado en la matriz de la recurrente y no esta última. En tal sentido, concluye que la resolución administrativa ha resuelto conforme a ley y no se encuentra inmersa en causal de nulidad, por lo que la demanda debe ser desestimada y, habiendo la instancia inferior fallado en el mismo sentido, corresponde confirmar la resolución venida en grado. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el

recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **TERCERO. Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter material 3.1.** Debemos partir señalando que si bien, conforme a la resolución suprema, se ha declarado procedente el recurso de casación por las infracciones normativas en forma independiente, esto es: i) infracción normativa por incorrecta aplicación de lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; y ii) infracción normativa por vulneración del derecho a la igualdad, a la no confiscatoriedad y a la reserva legal, establecidos por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú; no es menos cierto, que ellas guardan estrecha relación, por lo que, en aplicación del principio de concentración y dirección procesal todas las denuncias materiales merecerán un pronunciamiento en conjunto. **3.2.** En tal contexto, respecto al error que sostiene la infracción normativa por interpretación errónea, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances. ⁴ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **3.3.** Respecto a la infracción normativa por **aplicación indebida**, la doctrina señala que: hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma.⁵ Por su parte, Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino en otros, tales como: a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del

principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto.⁶ **3.4.** Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **CUARTO.** A fin de emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas denunciadas, se debe citar las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo): **4.1.** La administración tributaria, mediante Carta N° 140023469208-01-SUNAT⁷ y Requerimiento N° 0221140013777⁸, de fecha veintiséis de setiembre de dos mil catorce requirió a la empresa demandante presentar y/o exhibir o proporcionar la información y/o documentación correspondiente a i) la declaración anual del impuesto a la renta; ii) pagos correspondientes al impuesto a la renta por distribución de dividendos y otras formas distribución de utilidades efectuadas por sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas; iii) determinación de la base de cálculo del impuesto, según lo establecido en el literal e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como proporcionar el análisis de los intereses exonerados del impuesto a la renta, dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que hubiera generado en el ejercicio fiscalizado; iv) libros contables, diario o libro diario de formato simplificado, mayor, caja y bancos, inventarios y balances, balance de comprobación analítico; y v) libro de actas de Junta General de Accionistas o libro de actas de Directorio. **4.2.** En el Resultado del Requerimiento N° 0221140013777⁹, de fecha dieciséis de octubre de dos mil catorce, la administración tributaria concluye que la ahora empresa demandante cumplió con exhibir PDT renta anual de tercera categoría, libro mayor, caja de bancos, diario e inventarios y balances, mas no exhibió los pagos correspondientes al impuesto a la renta por distribución de dividendos u otras formas de distribución de utilidades efectuada por sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas. Asimismo, la actora manifiesta no estar afecta al tributo de renta por distribución de dividendos, no exhibió y alegó no estar obligada a llevar libro de actas al sistema sucursal, del mismo modo que no lleva libros electrónicos en el periodo fiscalizado. **4.3.** Como resultado de lo anterior, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0267022¹⁰, de fecha veintinueve de enero de dos mil quince, y reparó la base imponible del impuesto a la renta -retención a las dividendos de no domiciliados por el periodo fiscal de abril dos mil trece. **4.4.** Mediante Resolución de Intendencia N° 0260140130908/SUNAT¹¹, de fecha treinta de setiembre de dos mil quince, la administración tributaria resuelve declarar infundada la reclamación formulada por la ahora actora contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0267022. **4.5.** Posteriormente, la empresa demandante interpone recurso de apelación¹² mediante escrito de fecha tres de noviembre de dos mil quince, que fue resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal N° 09267-3-2019¹³, del quince de octubre de dos mil diecinueve. En ella, el colegiado resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 0260140130908/SUNAT, del treinta de setiembre de dos mil quince. En tal sentido, se advierte que a la empresa recurrente se le inició un procedimiento de fiscalización para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales relacionadas con la retención del impuesto a los dividendos de no domiciliados correspondiente al periodo tributario abril dos mil trece, y que producto de la fiscalización se determinó un reparo a la base imponible del impuesto de no domiciliados al haber incluido en su cálculo la pérdida del ejercicio dos mil doce. **QUINTO.** Sobre este reparo, la empresa demandante afirma que solo habrá base de cálculo para la distribución de los dividendos si existe "renta disponible", es decir, para ella es preciso que exista renta que se pueda distribuir al titular del exterior, y tal distribución no es posible si existen pérdidas, toda vez que se determina en función de la renta neta del ejercicio que se trate, esto es, del resultado tributario compuesto por el resultado económico de ese ejercicio de la sucursal o establecimiento permanente más las adiciones y deducciones que deban efectuarse por las discrepancias entre las normas contables y tributarias. Por su parte, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal consideran que el impuesto a los dividendos es un impuesto independiente del impuesto a la renta de tercera categoría; y el derecho de compensar las pérdidas de ejercicios

anteriores es solamente atribuible a la sucursal domiciliada en el país, quien es contribuyente del impuesto a la renta, y no se puede emplear para la determinación de la base imponible del impuesto a los dividendos, presunto establecido en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, tenemos que la controversia consiste en determinar si el reparo al impuesto por distribución de dividendos del periodo abril de dos mil trece se ha efectuado de acuerdo al segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. **SEXTO.** En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando los contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: - El inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta (aplicable por temporalidad) establece que: El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas: [...] e) En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior. - El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que: Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. **SÉPTIMO.** Orientados precisamente a determinar si en el caso concreto se han aplicado incorrectamente e interpretado erróneamente las normas que se denuncia en el recurso de casación, es menester señalar lo siguiente: **7.1.** Como bien lo ha establecido el Tribunal Fiscal en la resolución administrativa impugnada, las sucursales de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior son consideradas **personas jurídicas domiciliadas**. Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana, son consideradas **personas jurídicas no domiciliadas**, siendo que el impuesto a la renta de estas últimas recae solo sobre las rentas de fuente peruana, entre las que se encuentran los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, siendo la tasa del impuesto vigente para el periodo acotado el 4.1%, que se paga vía retención. En el presente caso, la empresa Vega Ingenieria Ambiental S.A. (matriz), tiene como actividad principal la construcción de edificios; con la finalidad de desarrollar actividades en el Perú, inscribió como sucursal a Vega Ingenieria Ambiental S.A. en el Registro Único de Contribuyentes - RUC¹⁴. **7.2.** No obstante, cabe precisar que, de acuerdo al inciso a) del artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (aplicable por temporalidad), se consideran domiciliadas en el país a las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, caso en el cual la condición de domiciliada alcanza a la sucursal en cuanto a su renta de fuente peruana. Asimismo, el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. Del mismo modo, el inciso b) del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes no domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana. **7.3.** Bajo el esquema argumental glosado en los anteriores considerando, queda claro que la sucursal de una matriz no domiciliada para efectos tributarios se considera persona jurídica domiciliada en el Perú, que tiene

autonomía tributaria respecto de su matriz y tributa sobre la totalidad de sus rentas de fuente peruana; así, teniendo en cuenta los antecedentes administrativos descritos en el considerando cuarto de este pronunciamiento, corresponde establecer si la Sala Superior incurrió o no en las infracciones normativas alegadas por la empresa recurrente en el recurso de casación. **OCTAVO.** Para tal fin, se tiene que el inciso d) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: [...] d) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el Fondo de Inversión, Fondo Mutuo de Inversión en Valores, Patrimonios Fideicomitidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país. De esta forma, se considera renta de fuente peruana los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite, se encuentre domiciliada en el país. **8.1.** Por su parte, el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14¹⁵ de la misma ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital. **8.2.** El artículo 24-B de la referida ley establece que, para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie, se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución. Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73-A y 76, en los casos y en la forma que en los aludidos artículos se determina. **8.3.** El artículo 76 del mismo cuerpo legal señala que: "Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con **carácter definitivo** dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso". Ello quiere decir que, al tener el impuesto de cargo del sujeto no domiciliado carácter definitivo, no cabe la posibilidad de imputar las pérdidas originadas en rentas de fuente peruana de un domiciliado (sucursal de persona jurídica no domiciliada). **8.4.** El artículo 50¹⁶ de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola contra la renta neta de tercera categoría, según la opción prevista en los incisos a) y b) de la norma. Como se observa, este artículo distingue dos características en el sujeto con derecho de compensar pérdidas: i) ser contribuyente y ii) estar domiciliado en el Perú. **8.5.** Así, en lo que respecta a las sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, estas deben cumplir estas características —i) ser contribuyentes y ii) estar domiciliadas en el Perú— cuando realizan la determinación de su renta neta de tercera categoría como sujeto de tributo y no cuando actúan en calidad de sujeto responsable según lo señalado en el inciso c) del artículo 71¹⁷ de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que en este caso el contribuyente es el no domiciliado que tiene domicilio en el exterior. **8.6.** De esta manera, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 02874-3-2017 y N° 04148-3-2017, para efectos del impuesto a la renta que grava la distribución de dividendos, ha establecido que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada con los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo 55¹⁸ de la citada ley. **8.7.** En ese sentido, atendiendo a la regulación especial del impuesto a la renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, en el supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades

a favor de estas últimas, recogida en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, como bien lo ha determinado el Tribunal Fiscal en la resolución administrativa impugnada, la base de cálculo del impuesto está constituida por la renta neta del ejercicio de la sucursal, entendiéndose esta como resultado tributario, a la que se agregan otros conceptos señalados en la citada norma y se descuenta el pago por el impuesto a la renta de tercera categoría; en consecuencia, no deben considerarse para la base de cálculo del impuesto las pérdidas de ejercicios anteriores generadas por la sucursal. **8.8.** Por ende, este tratamiento tributario se justifica en que, si bien para efectos del impuesto a la renta la sucursal en el país de una empresa no domiciliada se considera independiente de su casa matriz, siendo esta última la beneficiaria o perceptora de las utilidades que remesa la sucursal, desde el punto de vista societario se trata de la misma entidad o persona jurídica, por lo que no existe acuerdo de distribución utilidades y, en ese sentido, el legislador establece el momento en que debe entenderse efectuada la distribución y cómo se determina el monto de la distribución, mediante el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual además no considera ni atribuye como derecho del no domiciliado la imputación de las pérdidas tributarias en la determinación de la renta neta. En ese sentido, en mérito a la ficción legal prevista en dicha norma, se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, la que no incluye la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. **8.9.** La Sala Superior, en el mismo razonamiento, ha establecido que, de acuerdo a lo previsto en el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, la base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal, incrementada con los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que hubieren generado en el ejercicio, menos el impuesto pagado; y precisa que se debe entender como renta de la sucursal lo previsto en el artículo 37 del mismo cuerpo legal, como el resultado de deducir a la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancia de capital. **8.10.** En esa línea de pensamiento y teniendo en cuenta lo desarrollado en el considerando anterior, queda claro que la sentencia de vista no es ajena a la normativa invocada ni la desconoce o la interpreta en un sentido o contenido que ella no prevé. En efecto, la Sala Superior ha coincidido con lo resuelto en el Juzgado de primera instancia, así como con lo advertido a nivel administrativo, en el sentido de que la renta neta de la sucursal incrementada con los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, no incluye la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. Por tanto, las alegaciones de la parte recurrente no pueden servir como sustento de las infracciones normativas denunciadas, tanto más si la Sala Superior ha practicado un correcto control jurídico de las actuaciones de SUNAT y la efectiva tutela de los derechos de la demandante. **NOVENO.** Estando a lo expuesto precedentemente, se concluye que la Sala de mérito no ha incurrido en infracción de las normas denunciadas y la decisión de Sala Superior es acorde a derecho y a justicia, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación. III. DECISIÓN Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Vega Engenharia Ambiental Sociedad Anónima, Sucursal del Perú**, del nueve de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento treinta y siete a ciento sesenta y cuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, del veintisiete de julio de dos mil veintidós (fojas ciento doce a ciento veintisiete), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por **Vega Engenharia Ambiental Sociedad Anónima, Sucursal del Perú**, contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley, p. 5.

⁵ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

⁶ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". En *Iustitia et Ius*, año 1, N° 1; pp. 33 y 34.

⁷ Folios 236 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

⁸ Folios 243 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

⁹ Folios 245 a 248 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹⁰ Folios 223 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹¹ Folios 175 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹² Folios 153 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹³ Folios 117 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹⁴ Véase folio 3 del archivo que corresponde al expediente judicial electrónico.

¹⁵ Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 14. Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16° de esta Ley.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:

a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.

b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.

c) Las empresas de propiedad social.

d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.

e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18°.

f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.

h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

i) Las sociedades agrícolas de interés social.

j) Inciso derogado por la Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002.

k) Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

El titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.

En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

¹⁶ Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 50. Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

b. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores. En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

Adicionalmente, en ambos sistemas las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702, en lo que se refiere a los resultados provenientes de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera. La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a). Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT fiscalizará las pérdidas que se compensen bajo cualquiera de los sistemas señalados en este artículo, en los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.

¹⁷ Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 71. Son agentes de retención:

[...]

c) Las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

¹⁸ Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 55. El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

C-2201944-25

CASACIÓN N° 20700-2022 LIMA

TEMA: CRÉDITO FISCAL

SUMILLA: El literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula claramente la aplicación, a efectos del derecho a crédito fiscal, de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que esta última norma resulta aplicable para complementar los requisitos sustanciales del mismo; además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N° 1311, cuando en la sentencia de vista se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma, pues la notificación de las resoluciones de multa se produjo durante la vigencia del mencionado decreto legislativo. **PALABRAS CLAVE:** crédito fiscal, retroactividad benigna, aplicación inmediata de la norma

Lima, uno de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa veinte mil setecientos guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **i)** el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, de fecha quince de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos diecisiete a novecientos treinta y ocho del expediente judicial electrónico – EJE¹); **ii)** el Procurador Público Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)**, en representación del **Tribunal Fiscal**, de fecha dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos sesenta y nueve a novecientos ochenta y uno); y **iii)** la **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada**, del dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos ochenta y tres a mil setenta y seis), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia apelada, emitida por resolución número doce, del veintinueve de enero de dos mil veintidós, que declaró **fundada en parte** la demanda. **1.2. Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha veintinueve de setiembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos sesenta y cinco del cuaderno de casación), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos, por las siguientes causales: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria **a) Vulneración de las normas que regulan la cosa decidida.** La recurrente destaca que la demandante no acusó la aplicación del principio de retroactividad benigna en ninguna etapa del procedimiento administrativo, y fue recién en vía judicial, que exigió la aplicación del referido principio. Por lo tanto, al no haberse impugnado en sede administrativa los actos y resoluciones emitidas en dicha sede, en lo que atañe a tal extremo, los referidos pronunciamientos adquirieron firmeza y ya no pueden ser revisados por el Poder Judicial, pues de lo contrario se vulneraría la cosa decidida y, por tanto, el debido proceso. **b) Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario.** La recurrente señala que la Sala Superior interpretó el referido artículo en el sentido de que "las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario", de manera que "benefician a los contribuyentes", pueden aplicarse a estos por infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de dichas normas, "en tanto no exista un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción sujeta a modificación normativa". Sin embargo, de una interpretación histórica, sistemática y teleológica, se puede concluir que en materia tributaria está proscrita la retroactividad benigna en absoluto, y que en un caso como el presente, debe aplicarse la norma tributaria que se hallaba vigente al momento en que se cometieron las infracciones. **c) La inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de la Norma X del título preliminar del Código Tributario respecto a la aplicación inmediata de la Ley Tributaria.** La recurrente enfatiza que no puede extenderse la excepción de la

retroactividad penal del artículo 103 de la Constitución Política del Estado al ámbito tributario, ya que dicha disposición únicamente admite la retroactividad benigna en materia penal cuando la nueva ley favorece al reo. Ello ha sido respaldado, además, por el Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N° 02212-2020-PA/TC. Adicionalmente, señala que no debe soslayarse lo previsto en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, que contiene el principio de aplicación inmediata de las normas tributarias, lo cual se condice también con la teoría de los hechos cumplidos y no admite retroactividad alguna dentro de su sistema normativo.

d) Indebida motivación de la sentencia de segundo grado. Señala la recurrente que la Sala Superior no ha realizado un análisis de rango constitucional al analizar la controversia vinculada a la aplicación de las normas en el tiempo y que además invocó únicamente una sentencia casatoria que no tiene carácter vinculante y una cita doctrinaria que no puede estar por encima de la Constitución. Ministerio de Economía y Finanzas

e) Inaplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. El recurrente afirma que la Sala Superior debió aplicar al caso concreto la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario según el texto vigente a la fecha de la comisión. **f) Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario.** El recurrente resalta que, en virtud de lo contemplado en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, no es aplicable el principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario; ello, además, en atención al principio de especialidad de la norma, a partir de lo cual, lo establecido en el numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no es aplicable en el campo analizado. **g) Inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** El recurrente fundamenta que la sentencia de vista carece de una debida motivación al haberse aplicado un principio que el propio cuerpo normativo contempla su inaplicación para el caso de las infracciones sancionadoras tributarias. Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada

h) Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y vulneración del principio de razonabilidad en la valoración de los medios probatorios que acreditan la causalidad de las operaciones reparadas por la administración tributaria, situación que además vulnera los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución. La recurrente afirma que la Sala Superior incurre en indebida motivación porque no analizó razonadamente los medios probatorios de la compañía

i) Interpretación errónea del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. La recurrente señala que la Sala Superior confundió desde todo punto de vista la diferente naturaleza que tienen el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, para efectos de determinar si el ejercicio del crédito fiscal era conforme a derecho. **j) Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Señala que dicha norma se encuentra destinada a verificar la causalidad de un gasto y su deducción para efectos de la determinación del impuesto a la renta, y no tiene el mismo propósito para verificar si la compañía tiene el derecho al crédito fiscal del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

k) La Sala Superior vulneró la Norma VIII y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 74 de la Constitución, pues prohíben crear tributos vía interpretación, así como extender disposiciones tributarias a supuestos distintos; así como la vulneración al principio de reserva de ley, al validar una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Afirma que la Sala Superior ha violado la prohibición de no extender disposiciones tributarias a supuestos distintos de los establecidos en la ley y, para efectos de determinar la base imponible de un tributo. Aquello se configuró, como consecuencia de ratificar el reparo al crédito fiscal de la contribuyente, en razón de lo previsto en disposiciones ajenas al ámbito del impuesto general a las ventas. **l) Vulneración de la regla jurisprudencial vinculante 5.2.1 contenida en la Casación N° 4392-2013 Lima.** Señala que la Sala Superior incurrió en tal infracción normativa, en la medida que aplicó una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, al negar el ejercicio del derecho al crédito fiscal, sobre la base de un parámetro previsto en una disposición que regula un impuesto distinto: el impuesto a la renta. De modo que el órgano jurisdiccional restringió su derecho al crédito fiscal. **m) Vulneración del artículo 74 de la Constitución Política del Estado, específicamente en lo referente al principio de capacidad contributiva.** Señala que la Sala Superior ha incurrido en dicha infracción normativa, en la medida que le denegó ejercer el derecho al crédito fiscal respecto de operaciones por las cuales le cargaron el impuesto general a las ventas, pese a que cumplió todos los requisitos sustanciales y formales

establecidos en la normativa aplicable. Con lo cual, su base determinativa del impuesto general a las ventas se ve distorsionada, a raíz de no considerar el crédito fiscal obtenido válidamente por la realización de determinadas operaciones.

n) Vulneración de los artículos 3, 5 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Señala que a través del fallo de la Sala Superior se han vulnerado los artículos en cuestión, ya que, incluso, partiendo de la premisa de que era aplicable el literal a del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, el Tribunal Fiscal nunca tuvo claros sus alcances, y como resultado, se emitió un acto administrativo cuyo contenido es impreciso y respecto del cual no se puede determinar inequívocamente sus efectos jurídicos, perjudicando a la Compañía, lo cual fue convalidado una vez más por la Sala Superior. **ñ) Vulneración del principio de predictibilidad previsto en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** La recurrente fundamenta que en el supuesto negado corresponda la aplicación del artículo 37 del impuesto a la renta, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que no resulta necesario que existe generación efectiva de renta para considerar como causal el gasto de la compañía por el pago de intereses, sino basta la potencialidad de generación de renta, lo que indefectiblemente ocurre cuando se compra acciones de una empresa. II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso: Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El veinticuatro de junio de dos mil diecinueve (fojas doscientos diecinueve a doscientos noventa y cuatro), **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: **Primera pretensión principal:** se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02673-1-2019, del veinticuatro de octubre de dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024 573/SUNAT, del treinta de abril de dos mil dieciocho, con incidencia en el impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce y multas asociadas, por contravenir la ley y la Constitución. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140024573/SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0080009 y N° 012-003-0069017 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030 689 y N° 012-002-0030696. **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0080009 y N° 012-003-0069017 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 y N° 012-002-0030696, relativas al impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce. **Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se reconozca expresamente que el tratamiento tributario dispuesto en las declaraciones juradas por el impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce es arreglado a ley. **Cuarta pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda al incremento del saldo a favor del impuesto general a las ventas de enero a julio de dos mil doce, en cuanto fue indebidamente disminuido por aquella, así como se ordene la devolución inmediata de los pagos indebidos que se hubieren realizado en virtud del reparo impugnado relativo al impuesto general a las ventas de agosto a setiembre de dos mil doce y sus multas asociadas, más intereses calculados a la fecha de devolución efectiva. **Pretensión subordinada:** Se declare la nulidad parcial de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de Intendencia impugnadas, en el extremo en que confirmaron las resoluciones de multa, así como de estas últimas. **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada:** Se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las resoluciones de multa, más intereses moratorios a la fecha de devolución. Entre los fundamentos que sustentan la demanda, tenemos: **Pretensión principal a)** De la revisión de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria, no es claro si el reparo fue confirmado porque la compañía no cumplió con el principio de causalidad general regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta o si estaba validando el reparo por aplicación del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. **b)** La administración tributaria y el Tribunal Fiscal desconocieron el crédito fiscal del IGV proveniente de los intereses pagados por la compañía a favor de Volcan y, por lo tanto, restringieron arbitrariamente el ejercicio de un derecho, al amparo de normas del impuesto a la renta, un tributo cuya finalidad técnica de imposición y principios son totalmente distintos a los del IGV. **c)** Tanto la administración tributaria como el Tribunal Fiscal han desconocido el crédito fiscal del IGV de la compañía

asociado a los periodos de enero a setiembre de dos mil doce, a través de una arbitraria exigencia, como es que dichas adquisiciones tenían que cumplir con requisitos establecidos para fines de la Ley del Impuesto a la Renta; específicamente se objeta que la compañía tenía que haber cumplido con el artículo 37 de la mencionada ley, que regula el principio de causalidad y establece supuestos específicos de deducciones de gastos tributarios para determinar el impuesto a la renta, a fin de que la compañía pudiera acreditar que la adquisición asociada al IGV de compras, haya sido necesariamente costo o gasto del impuesto a la renta. **d)** En el caso de la compañía, la administración tributaria ha hecho una lectura aislada del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sin considerar la finalidad de dicho requisito, con lo cual desnaturaliza el funcionamiento del IGV y trayendo como consecuencia la desaparición del derecho al crédito fiscal del IGV, cuyo goce y ejercicio corresponde sin lugar a dudas a la compañía. **e)** Los entes administrativos exigen que el préstamo que la compañía adquirió y por el que pagó intereses, califique como un gasto deducible de acuerdo con lo regulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que establece una serie de elementos que no tendrían que ser observados por la compañía y que no responden a los fines del IGV, fines que suponen que nunca se afecte a los sujetos de la cadena de producción y comercialización que se encuentran antes del consumo final. **f)** La adquisición del préstamo tuvo como única motivación la ampliación de los rubros empresariales de la compañía, es decir, se encontraba vinculado o destinado a sus operaciones empresariales gravadas; por lo tanto, es claro que los intereses que pagó a cambio de dicho financiamiento le otorgaron derecho al crédito fiscal. **g)** Los intereses pagados por la compañía a Volcan, con ocasión del préstamo tomado para implementar un nuevo negocio, y expandir su actividad gravada, son gastos causales y cumplen con los criterios de normalidad y razonabilidad establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto obedecen a un motivación empresarial o decisión de negocio. **h)** La compañía decidió estructurar dicha decisión empresarial mediante la adquisición de parte del control de Cemento Polpaico S.A., que llevó a cabo gracias al préstamo que le hizo Volcan, por el que pagó intereses, al ser un servicio de financiamiento. **i)** El Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento desfavorable a la compañía exigiéndole que la deducibilidad de los gastos, regulados en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, requiere que se presente información que acredite el destino del préstamo, por ejemplo, flujos de efectivo de caja para demostrar el movimiento del dinero y la utilización del préstamo en adquisiciones o pagos a terceros; sin embargo, esto ya ha sido desvirtuado por la Corte Suprema. Pretensión subordinada **j)** Se aprecia que mediante el Decreto Legislativo N° 1311 se modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalándose que para su configuración resultaba necesario que la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria, sino también en el pago de la misma. **k)** Dicha modificación en el tipo infractor determinó que se modificara a su vez la base de cálculo de la sanción, suprimiéndose los supuestos en los cuales la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos, no generase tributo omitido. **l)** En el presente caso, durante el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria ha imputado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y ha aplicado la sanción que regía desde la entrada en vigencia de la modificación incorporada con el Decreto Legislativo N° 1311. **m)** Es decir, la administración tributaria imputó la comisión de la infracción por el supuesto tributo omitido indebidamente declarado, determinada a consecuencia de los reparos formulados a la determinación del IGV del ejercicio 2012, imponiendo una multa ascendente al 50% del saldo a favor del ejercicio indebidamente declarado. **n)** En virtud de la aplicación de la regla contenida en el artículo 168 del Código Tributario, correspondía que se le aplique a la compañía la modificación de la sanción dispuesta en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, la misma que suprimió el tipo infractor en el que incurrió la compañía, así como la sanción que se le impuso. **o)** La sanción impuesta a la compañía por la supuesta infracción de numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario no se encontraba en ejecución, por lo que, al no encontrarse en el segundo supuesto del artículo 168 del Código Tributario, no le era aplicable la restricción al principio de retroactividad benigna previsto por ese artículo. **1.2. Contestaciones:** Por escrito del diez de julio de dos mil diecinueve, la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada infundada. Del mismo

modo, la representante de la SUNAT, por escrito del quince de julio de dos mil diecinueve, contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada infundada. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el veintiuno de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cincuenta y cuatro a cuatrocientos setenta y dos), declaró **fundada en parte** la demanda. En consecuencia, **fundada** en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696; sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696; ordena a la SUNAT efectuar la determinación correcta de las multas impuestas mediante las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696; ordena a la SUNAT que, con base en la reliquidación de las multas impuestas, efectúe la devolución de los montos pagados en exceso como consecuencia de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696, más los intereses moratorios hasta la fecha de devolución. Asimismo, **declaró infundada** la demanda en lo demás que contiene. El Juzgado de origen sostiene que: Pretensión principal **i.** Como primer y cuarto argumento de la demanda, la recurrente en el marco del procedimiento de adquisición de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A. solicitó un préstamo de US\$ 58,000.00 (cincuenta y ocho mil dólares americanos con cero centavos) a Volcan Compañía Minera S.A.A., a cambio del pago de un interés compensatorio a valor de mercado. En ese sentido, el pago de intereses constituye una adquisición de servicios de financiamiento, por parte de la compañía Volcan, dirigida a expandir sus actividades inicialmente vinculadas con minería metálica hacia la minería no metálica y, por ende, otorgaban derecho a crédito fiscal. Por esta razón, corresponde que el impuesto general a las ventas consignado en los comprobantes de pago emitidos por el pago de intereses fuera deducido como crédito, para efectos de que la demandante determine su impuesto general a las ventas de los periodos de enero a setiembre de dos mil doce. **ii.** Como se puede observar, la actividad de compra de acciones estuvo dirigida no hacia la actual empresa demandante, sino, como lo manifiesta la propia demandante, hacia su vinculada Volcan. En ese sentido, de acuerdo a la normativa del impuesto a la renta, la empresa demandante no puede considerar como gasto el pago de intereses del préstamo obtenido para la compra de acciones, en la medida que dicho desembolso no tiene como propósito generar renta para la adquirente de las acciones, que es la Empresa Minera Paragsha S.A.C. Como ha quedado demostrado, la beneficiaria de la referida adquisición de acciones ha sido un tercero, es decir, la empresa Volcan, vinculada a la primera. **iii.** De la lectura de la norma mencionada —literal 1 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas—, resulta importante señalar que es un requisito sustancial para considerar crédito fiscal, el hecho de que el IGV consignado con motivo del pago de intereses sea considerado como gasto de la empresa, es decir, que los intereses pagados hayan servido finalmente para la adquisición de las acciones en beneficio de la empresa demandante. Sin embargo, como ya se ha señalado, al no efectuar la compra de acciones para producir y mantener la fuente generadora de la propia empresa demandante, sino, todo lo contrario, a su vinculada (Volcan), es que de manera indubitable no puede considerarse que el pago de intereses por el préstamo realizado para la adquisición de dichas acciones sea considerado como gasto tributario. **iv.** Como segundo argumento de la demanda, la recurrente señala que las resoluciones de determinación emitidas se fundamentan en normas asociadas al impuesto a la renta, en lugar que se ciñan a la regulación del impuesto general a las ventas. Al respecto, cabe señalar que el ordenamiento tributario dispone que para realizar el análisis del crédito fiscal corresponde remitirse al literal a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en cuanto a los requisitos sustanciales; en consecuencia, no corresponde que las resoluciones de determinación emitidas por la administración tributaria solo se ciñan a las disposiciones que regulan el IGV. **v.** Como tercer argumento de la demanda, la recurrente señala que la SUNAT desconoce el crédito fiscal por el incumplimiento del principio de causalidad de la Ley del Impuesto a la Renta, pero aduce el incumplimiento del literal a) del artículo 37 del texto único ordenado de dicha ley. Es decir, no está claro si el reparo fue confirmado porque la demandante no cumplió con el principio de causalidad general regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta o si estaba validando el reparo por aplicación del literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, no genera confusión alguna el sustento del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación de la normativa del gasto tributario materia del reparo establecido por la administración tributaria, ya que el Tribunal Fiscal de

manera correcta y concordada aplica el principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y lo referido al pago de intereses realizado por el préstamo para la adquisición de acciones, recogido en el literal a) del artículo 37 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta. Pretensión subordinada **vi**. Con la emisión del Decreto Legislativo N° 1311, vigente desde el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, surgió un cambio normativo en cuanto al texto del tipo infractor y la sanción correspondiente. El texto modificatorio fue el siguiente: [...] No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. Ahora bien, la sanción correspondiente es: "50% del tributo por pagar omitido". **vii**. Nótese de la normativa señalada, que la norma vigente hasta el treinta de diciembre de dos mil dieciséis indicaba como tipo infractor declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, siendo la sanción, por ejemplo, el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar. No obstante, con el cambio normativo introducido por el Decreto Legislativo N° 1311, el tipo infractor cambia, es decir, constituye infracción declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación y también en el pago de la obligación tributaria. Es por ello que la sanción es el 50% del tributo por pagar omitido, y ya no se hace referencia al saldo, crédito u otro concepto similar. **viii**. De otro lado, cabe señalar que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696 fueron emitidas en setiembre de dos mil diecisiete y notificadas en octubre del mismo año. Con ello queda demostrado claramente que cuando se emitió el texto sustitutorio del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que la demandante invoca como más benigno, las multas impuestas no se encontraban en trámite, pues recién fueron notificadas el nueve de octubre de dos mil diecisiete. En ese sentido, para el Juzgado, corresponde la aplicación del principio de retroactividad benigna y corresponde que la SUNAT recalcule las multas indicadas teniendo en cuenta lo expuesto en su sentencia. **1.4. Sentencia de vista**. Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista de fecha treinta y uno de mayo de mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), resolvió **confirmó** la sentencia apelada, del veintiuno de enero de dos mil veintidós, que declaró **fundada en parte** la demanda. Entre sus fundamentos, tenemos: **i**. El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la referida ley. En el prenotado artículo se recoge el principio de causalidad, en virtud del cual toda empresa que deduce un gasto debe estar en condiciones de demostrar que este es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y/o con el mantenimiento de su fuente productora. **ii**. El ocho de enero de dos mil diez, la accionante suscribió un contrato marco de préstamo con Volcán Compañía Minera S.A.A. En dicho acuerdo, se precisa que el financiamiento otorgado sería utilizado como capital de trabajo de la actora para el desarrollo de sus actividades económicas. En dicho contexto, la actora sostiene que el financiamiento otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A fue utilizado para adquirir acciones de la empresa no domiciliada Cemento Polpaico S.A., alegando que adoptó la decisión empresarial a efectos de ampliar su giro de negocio hacia la minería no metálica. Ahora bien, dado que es la propia accionante quien expone que el objetivo de dicho financiamiento fue expandir su giro empresarial hacia la minería no metálica, es menester evaluar los medios probatorios que obran en el expediente a fin de corroborar la causalidad de dicha operación. **iii**. En tal efecto, no todo financiamiento destinado a la adquisición de acciones genera intereses deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta, en tanto es necesario que se presenten medios probatorios que de forma razonable demuestren que el gasto en que se incurre contribuiría a la obtención de rentas gravadas, siendo menester acotar que, si bien la regla de causalidad debe ser interpretada de forma amplia, ello no conlleva a afirmar que la potencialidad del gasto resulta ser

ilimitada, en tanto toda erogación debe encontrar sustento en evidencia fáctica que respalde su deducción. **iv**. En este orden de ideas, la actora adjunta la sesión de directorio, del veintisiete de abril de dos mil once, mediante la cual se habría aprobado por unanimidad adquirir acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A.; no obstante, dicha instrumental carece de mérito probatorio para sustentar la causalidad de los intereses deducidos por Minera Paragsha, en tanto se aprecia que dicha acta corresponde a las sesiones del directorio de Volcán Compañía Minera S.A.A., siendo menester precisar que la vinculación entre ambas empresas no determina que las decisiones empresariales adoptadas por la casa matriz ratifiquen la causalidad de las erogaciones incurridas por una de sus empresas subsidiarias. Asimismo, la accionante presenta el documento denominado "Memoria anual", en el que constaría que la actora adquirió el 20.63% de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A.; sin embargo, nuevamente se advierte que el referido documento fue emitido por Volcán Compañía Minera S.A.A. y, por ende, no coadyuva a demostrar que dicha adquisición de acciones resultaba ser causal en atención al giro de negocio de la demandante. **v**. Por el contrario, la documentación presentada por la demandante en realidad corresponde a terceros y no contribuye a sustentar la causalidad de dicha operación de financiamiento, en tanto no ofrece indicios razonables que permitan al colegiado superior apreciar que la referida erogación resultaba necesaria para que Minera Paragsha genere mayores rentas gravadas o mantenga la fuente productora de sus rentas. **vi**. Complementando lo expuesto, los medios probatorios adicionales que la actora acompaña a su demanda tales como **i**) las actas de junta de accionistas de la empresa Cemento Polpaico S.A.; **ii**) las notas a los estados financieros de Cemento Polpaico S.A.; **iii**) la elección de los miembros del directorio de la referida empresa no domiciliada; **iv**) el certificado de custodia de acciones de fecha dieciséis de enero de dos mil diecinueve; y **v**) el análisis del flujo de efectivo del préstamo otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A.; no tienen mérito para acreditar la causalidad del financiamiento obtenido por la demandante, toda vez que, a partir de la revisión de dichos medios probatorios, no es posible sustentar que Minera Paragsha adquiriese acciones para desarrollar un proyecto de minería no metálica en beneficio propio. Pretensión subordinada **vii**. Al respecto, es preciso señalar que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de su modificación, establecía que constituía infracción declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, la redacción de dicho artículo fue modificada con el Decreto Legislativo N° 1311, del treinta de diciembre de dos mil dieciséis, estableciendo que la referida infracción se comete cuando se declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria. **viii**. Así, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario solo se comete cuando se presenta una declaración que contenga cifras o datos falsos que tengan incidencia directa en el pago de la obligación tributaria, y se descarta su aplicación cuando el error en la determinación no tiene incidencia directa en el pago del tributo, tal como sucede cuando se disminuyen saldos a favor del contribuyente. **ix**. Por ende, la demandante exige que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario sea determinada tomando en cuenta la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1311, remitiéndose para dichos efectos a lo establecido en el artículo 168 del Código Tributario. **x**. Siendo ello así, se aprecia que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo N° 1311 (publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696 fueron notificadas a la demandante el nueve de octubre de dos mil diecisiete, es decir, con posterioridad a la publicación del referido Decreto Legislativo N° 1311. **xi**. En dicho contexto, el colegiado superior colige que, en aplicación del artículo 168 del Código Tributario, correspondía dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696 y ordenar a la administración tributaria que reliquide dichos valores tomando en consideración la modificación normativa dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, toda vez que a la fecha de entrada en vigencia del citado dispositivo normativo no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siendo menester confirmar este extremo de la resolución materia de grado, que emitió pronunciamiento en el mismo sentido. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1**. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el

recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarasen fundados los recursos, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Sobre el recurso de casación de la Empresa Minera Paragsha TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos: **3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir, el ámbito **sustantivo** se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito **adjetivo** alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. El derecho al debido proceso adjetivo se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación. **3.2.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 48 del Expediente N° 00023-2005-AI/TC, ha puntualizado que: [...] para determinar el contenido constitucional del derecho al debido proceso, podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este contenido presenta **dos expresiones: la formal y la sustantiva**. En la de **carácter formal**, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento

preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión **sustantiva**, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. [Énfasis nuestro] **3.3.** Asimismo, en el fundamento 5 del Expediente N° 3421-2005-PH/TC, se estableció lo siguiente: [...] el derecho fundamental al debido proceso no puede ser entendido desde una perspectiva formal únicamente; es decir, su tutela no puede ser reducida al mero cumplimiento de las garantías procesales formales. Precisamente, esta perspectiva desnaturaliza la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, y los vacía de contenido. Y es que el debido proceso no solo se manifiesta en una **dimensión adjetiva** —que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—, sino también en una **dimensión sustantiva** —que protege los derechos fundamentales frente a las leyes y actos arbitrarios provenientes de cualquier autoridad o persona particular—; en consecuencia, la observancia del derecho fundamental al debido proceso no se satisface únicamente cuando se respetan las garantías procesales, sino también cuando los actos mismos de cualquier autoridad, funcionario o persona no devienen en arbitrarios. [Énfasis nuestro] **3.4.** En ese sentido, tenemos que el debido proceso en su dimensión formal o procesal hace referencia a todas las formalidades y pautas que garantizan a las partes el adecuado ejercicio de sus derechos, y dado que el debido proceso no solo requiere de una dimensión formal para obtener soluciones materialmente justas —pues ello no será suficiente—, la dimensión sustantiva, también llamada sustancial, exige que todos los actos de poder —ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales— sean justos, esto es, que sean razonables o respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Por consiguiente, el debido proceso sustantivo se traduce en una exigencia de razonabilidad de todo acto de poder. **3.5.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predisuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...] **3.6.** El Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que: [E]l 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 solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.7.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la

motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia.

CUARTO. Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y vulneración del principio de razonabilidad en la valoración de los medios probatorios que acreditan la causalidad de las operaciones reparadas por la administración tributaria, situación que además vulnera los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.1. Antes de emitir pronunciamiento respecto de la causal procesal, es necesario precisar que la recurrente respecto de la infracción normativa de carácter procesal sostiene que, en la sentencia de vista, en ningún momento se ha analizado cada prueba presentada por la compañía y si aquellas permitan acreditar la causalidad de las operaciones; la adquisición de acciones empresariales constituye por naturaleza una forma ordinaria de obtener renta gravada, puesto que esta situación permite que la compañía, en su calidad de accionista, pueda obtener dividendos; la compañía cumplió con presentar toda una serie de documentos que acreditaban que efectivamente el préstamo adquirido estuvo dirigido a la obtención de renta gravada, como el contrato de préstamo, adenda al contrato, sesión de directorio, memorial anual y el certificado de posición.

4.2. En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, así como los agravios contenidos en el recurso de apelación, la Sala Superior, del primer al noveno considerando, efectúa el desarrollo lógico jurídico vinculado a la pretensión principal, lo que es materia del recurso de casación de la demandante, no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. Además, justifica las **premisas fácticas** (la materia en controversia radica en determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 026731-2019 ha incurrido en alguna causal que amerite declarar su nulidad, por lo que es menester analizar si los intereses derivados del préstamo celebrado entre la accionante y la empresa matriz otorga el derecho a deducir el crédito fiscal en la determinación del IGV) y **premisas jurídicas** (artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), que le han permitido llegar a la **conclusión, respecto de la pretensión principal** —extremo desfavorable a la demandante—, de que: [...] no todo financiamiento destinado a la adquisición de acciones genera intereses deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto es necesario que se presenten medios probatorios que de forma razonable demuestren que el gasto incurrido contribuiría a la obtención de rentas gravadas, siendo menester acotar que si bien la regla de causalidad debe ser interpretada de forma amplia, ello no conlleva a afirmar que la potencialidad del gasto resulta ser ilimitada, en tanto toda erogación debe encontrar sustento en evidencia fáctica que respalde su deducción; la documentación presentada por la demandante en realidad corresponde a terceros y no contribuye a sustentar la causalidad de dicha operación de financiamiento, en tanto no ofrece indicios razonables que permitan al Colegiado Superior apreciar que la referida erogación resultaba necesaria para que Minera Paragsha genere mayores rentas gravadas o mantenga la fuente productora de sus rentas; de la evaluación conjunta de los documentos presentados por la actora no se aprecia la causalidad de los gastos vinculados al financiamiento otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A. y, por ende, la referida operación no otorga el derecho a deducir el crédito fiscal en los periodos observados, motivo por el que, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución materia de grado que arribó a la misma conclusión.

4.3. Ahora bien,

sobre la **justificación externa** de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precisadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de ser las correctas para resolver lo que ha sido materia de revisión, al haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, cumpliendo así con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observa, entonces, las infracciones al principio de motivación de las resoluciones judiciales.

4.4. La sentencia de vista, en concepto de la empresa recurrente, no analiza cada prueba presentada por la compañía; ante ello, se tiene que el artículo 197 del Código Procesal Civil, señala: Valoración de la prueba Artículo 197. Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión”

4.5. Entonces, como se observa del sexto considerando de la sentencia de vista recurrida, la Sala Superior hace referencia al Contrato Marco de Préstamo, del ocho de enero de dos mil dieciséis, celebrado entre la demandante y Volcan Compañía Minera; del mismo modo, en el séptimo considerando, se analiza la sesión de directorio, del veintisiete de abril de dos mil once, así como la “Memoria anual”, en donde consta la adquisición del 20.63% de acciones de la empresa Cemento Polpaico. Incluso, en el octavo considerando, el colegiado de mérito señala: Complementando lo expuesto, los medios probatorios adicionales que la actora acompaña a su demanda tales como (i) las actas de junta de accionistas de la empresa Cemento Polpaico S.A., (ii) las notas a los estados financieros de Cemento Polpaico S.A., (iii) la elección de los miembros del directorio de la referida empresa no domiciliada (iv) el certificado de custodia de acciones fecha 16 de enero de 2019 y (v) el análisis del flujo de efectivo del préstamo otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A no tienen mérito para acreditar la causalidad del financiamiento obtenido por la demandante, toda vez que a partir de la revisión de dichos medios probatorios no es posible sustentar que Minera Paragsha adquirió acciones para desarrollar un proyecto de minería no metálica en beneficio propio.

4.6. Por tanto, de lo desarrollado precedentemente, se puede observar que la Sala Superior ha cumplido con emitir pronunciamiento respecto de los medios probatorios aportados por la demandante, así como los que aparecen del expediente administrativo, evidenciándose de esa manera que la decisión adoptada por la instancia de mérito se ha pronunciado previo análisis de los documentos más relevantes para el caso concreto, lo que le permitió concluir que, de la evaluación conjunta de dichos medios probatorios, no se apreciaba la causalidad de los pagos vinculados al financiamiento otorgado por Volcan Compañía Minera.

4.7. En cuanto a la alegación sobre que no existe norma que le prohíba presentar documentación emitida por terceros involucrados con la operación que se cuestiona; como se advierte de la sentencia de vista y lo actuado en el proceso, en ningún momento se le ha restringido el derecho a probar, como indebidamente afirma la ahora recurrente; por el contrario, en aplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil, se ha podido valorar toda la documentación aportada al proceso, indicándose en la sentencia de vista, como ya se mencionó, solo las más relevantes. Por lo tanto, resulta errado lo expuesto por la actora.

4.8. En cuanto al contrato de préstamo, adenda al contrato, sesión de directorio, “Memoria anual” y el certificado de posición, documentación que permitiría demostrar que la adquisición de acciones sería una forma de obtener renta gravada, y que la compañía pueda obtener dividendos; como aparece de la conclusión a que se arriba en el octavo considerando de la sentencia de vista cuestionada, la Sala Superior determinó que “de la evaluación conjunta de los documentos presentados por la actora no se aprecia la causalidad de los gastos vinculados al financiamiento otorgado por Volcan Compañía Minera S.A.A.; y por ende, la referida operación no otorga derecho a deducir el crédito fiscal”; por consiguiente, resulta válido lo señalado por la instancia de mérito, pues, al no demostrarse la causalidad de los gastos relacionados con el préstamo y la documentación aportada, aquello no puede considerarse como una afectación a los principios del debido proceso y motivación.

4.9. Entonces, se tiene que la Sala Superior ha cumplido con exponer suficientemente las razones que sustentan la decisión adoptada, observando, cautelando y respetando el derecho al

debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma y revoca los distintos extremos de la sentencia impugnada. Así pues, las infracciones normativas de carácter procesal devienen **infundadas**. **4.10.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos, y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados, por lo que se verifica que la sentencia de vista no adolece de una motivación insuficiente, como arguyen los recurrentes. **4.11.** Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. En tal sentido, se evidencia que lo que en realidad pretenden los recurrentes es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior, consistente en haber seguido doctrina jurisprudencial vinculante establecida por el Tribunal Constitucional, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Análisis de las infracciones normativas de índole material del recurso de casación de la empresa demandante QUINTO. Interpretación errónea del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; vulneración de las normas VIII y IV del título preliminar del Código Tributario y el artículo 74 de la Constitución, pues prohíben crear tributos vía interpretación, así como extender disposiciones tributarias a supuestos distintos; vulneración del principio de reserva de ley, al validar una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; vulneración del artículo 74 de la Constitución Política del Estado, específicamente en lo referente al principio de capacidad contributiva; vulneración de los artículos 3, 5 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; vulneración del principio de predictibilidad previsto en el artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General 5.1.** Como se observa de las infracciones normativas propuestas, los argumentos que las justifican se encuentran relacionados, pues con ellas se busca que este Tribunal Supremo verifique la causalidad existente en la compra de acciones, y, por ende, que aquello califique como un gasto deducible, además que no se le desconozca el crédito fiscal del IGV como consecuencia de una actividad empresarial habitual, lo que supone que no se deben aplicar las normas que regulan el impuesto a la renta para verificar los requisitos para el goce del crédito fiscal; aduce la recurrente que, por ello, se estarían violando las normas VIII y IV del Código Tributario, y el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Por lo tanto, al haberse interpretado de manera restrictiva el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vulnerándose el principio de predictibilidad, la resolución del Tribunal Fiscal materia de cuestionamiento devendría nula. **5.2.** Las normas cuestionadas por la recurrente en las causales que nos ocupan señalan: Ley del Impuesto General a las Ventas - Decreto Supremo N° 055-99-EF Artículo 18. **REQUISITOS SUSTANCIALES** El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: **a)** Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774 Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles. 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; [...]. **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. Constitución Política del Perú Artículo 74. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables” Artículo 3. Requisitos de validez de los actos administrativos: Son requisitos de validez de los actos administrativos: [...] 2. Objeto o contenido. Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación. Artículo 5. Objeto o contenido del acto administrativo [...] 5.2 En ningún caso será admisible un objeto o contenido prohibido por el orden normativo, ni incompatible con la situación de hecho prevista en las normas; ni impreciso, oscuro o imposible de realizar. Artículo 10. Causales de nulidad Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14. 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma **5.3.** Con relación a la infracción normativa por **interpretación errónea**, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁵ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la

controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. Acerca de la **aplicación indebida** de una norma material⁶, doctrinariamente se ha señalado que: "hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma"⁷. Similar posición asumen Carlos Calderón y Rosario Alfaro, quienes refieren que: "Existirá aplicación indebida [...] cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar"⁸. Asimismo, Jorge Carrión Lugo⁹ precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino además en otros, a saber: "a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto". **5.4.** Estando a ello, es conveniente describir lo actuado en el trámite administrativo considerado por las instancias de mérito. Así, se tiene que: **a)** Mediante Carta N° 160011536640-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121160000781, notificados el veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis, la administración tributaria informó a la empresa minera Paragsha S.A.C. el inicio del procedimiento de fiscalización a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por concepto del IGV de enero a setiembre de dos mil doce. **b)** Como resultado del procedimiento de fiscalización, la administración tributaria reparó el crédito fiscal del IGV de los periodos tributarios de febrero a setiembre de dos mil doce por intereses de préstamos recibidos para la compra de acciones de una empresa no domiciliada en el Perú, por no guardar relación con la generación de renta de fuente peruana. **c)** Consecuentemente, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0080009 y N° 012-003-0069017, del veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete. **d)** Asimismo, se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696, del veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete. **e)** No estando de acuerdo con ello, la recurrente interpuso recurso de reclamación. Este fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0250140024673/SUNAT, del treinta de abril de dos mil dieciocho. **f)** Posteriormente, la demandante interpuso recurso de apelación, el mismo que fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 02673-11-2019, que resolvió confirmar la resolución impugnada. **5.5.** Como se observa del recurso de casación de la empresa demandante, uno de los argumentos de la recurrente consiste en que la Ley del Impuesto a la Renta no sería aplicable al caso de autos; al respecto, cabe indicar que, como se ha desarrollado en la Casación N° 19637-2019 Lima¹⁰, 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, sistemático¹¹; no obstante, debemos señalar que este catálogo no constituye un enunciado numerus clausus, sino un espacio abierto en el que pueden incluirse otros métodos o criterios o técnicas de interpretación¹². 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 respecto de los principios y derechos fundamentales¹³. **5.6.** Asimismo, la interpretación sistemática es entendida como "toda interpretación que deduzca el significado de una disposición de su colocación en el "sistema" del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de disposiciones que disciplinan a una determinada materia o una determinada institución"¹⁴. De esta forma, se desprende que este método interpretativo puede dividirse en dos distintos: por un lado, el método sistemático por ubicación de la norma, que da significado a la norma "por la aplicación del contexto de las normas dentro de

las cuales se halla ubicada la que estamos interpretando"¹⁵, esto es, teniendo en consideración el subsistema en que se encuentra; y el método sistemático por comparación con otras normas, en el que "se interpreta una norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas de su mismo conjunto normativo pero que no quedan claramente expresados en ella"¹⁶, como es el caso cuando se recurre a otras normas del sistema jurídico¹⁷. **5.7.** Estando a ello, el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, relacionado con los requisitos sustanciales para el crédito fiscal, establece que: Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta [...] Concuera con ello el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado con el gasto: A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. De esa manera, se evidencia que la Ley del Impuesto a la Renta sí resulta aplicable para determinar la validez del crédito fiscal, pues es la propia Ley del Impuesto General a las Ventas la que remite a dicha norma para que se analicen y/o complementen los requisitos sustanciales del crédito fiscal. Entonces, resulta erróneo lo afirmado por la empresa recurrente en el sentido de que la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable a los presupuestos de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, dicha remisión tampoco constituye una exigencia arbitraria, como lo indica la empresa. Ahora, si bien es cierto la Ley del Impuesto General a las Ventas tiene sus propios principios y reglas, esto no limita la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta al supuesto previsto por el artículo 18 de aquella. **5.8.** En el recurso de casación de la demandante, se sostiene que en el Informe N° 151-2019-SUNAT/7T0000 se habrían analizado e interpretado los alcances del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV; sin embargo, no debe perderse de vista que aquel informe administrativo no es vinculante para esta Sala Suprema, por lo que lo expuesto relacionado con dicho informe debe desestimarse. **5.9.** Por otro lado, es necesario tener en consideración que, dentro del marco de un Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual en su artículo 29 (literal b) consagra que: Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de [...] **limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes** o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados. Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que, para la efectivización de la labor interpretativa, esta debe estar armonizada con el principio de legalidad recogido en el artículo 9¹⁸ de la mencionada convención y en el artículo 74¹⁹ de la Constitución Política del Estado, concibiendo este principio en aspecto lícito para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria. **5.10.** Teniendo en cuenta las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, pasaremos a utilizar el método de interpretación sistemática de las normas, considerando que resulta ser el idóneo en este caso, en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Interpretar la norma de manera aislada, solo con los términos que expresa en su articulación sintáctica, nos puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención, ya que forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de las demás normas, sino que, sobre todo, debe ser racional, coherente y objetivo. **5.11.** Al respecto, esta Sala Suprema debe tener en consideración que para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado "principio de causalidad", el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta "los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente", así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, es importante señalar que a fin de acreditar el principio de causalidad ante la administración tributaria respecto de la compra de acciones de la empresa Polpaico S.A., para la utilización del crédito fiscal, y esta califique como un gasto deducible conforme a lo regulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente presentó los siguientes documentos: **(I)** Contrato de préstamo del ocho de enero de dos mil diez, mediante el cual la empresa

Volcan Compañía Minera y la ahora demandante acordaron que su empresa vinculada le efectuaría un préstamo de dinero a cambio del pago de intereses. (ii) Adenda del contrato, del seis de enero de dos mil doce, en donde se acordó modificar las cláusulas tercera y cuarta ampliando el plazo de vigencia a dos años. (iii) Sesión de directorio del veintisiete de abril de dos mil once, en donde se acordó la compra de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A. (iv) Memoria anual en donde consta que en el año dos mil once se adquirió el 20.63% de acciones de Cemento Polpaico S.A. (v) Certificado de posición, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, emitido por el Banco de Chile a favor de la demandante. **5.12.** Así, cabe recalcar que el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece claramente una remisión a la Ley del Impuesto a la Renta para determinar los requisitos del crédito fiscal; entonces, a efectos de verificar si se cumple con el principio de causalidad, se tiene que, del contrato de préstamo y de su adenda, lo único que se demuestra es la existencia del préstamo con su vinculada Volcan Compañía Minera; de la sesión de directorio como de la "Memoria anual" se aprecia que la misma se vincula directamente con la empresa Volcan Compañía Minera y no al grupo de empresas que la conforman; y en cuanto al certificado de posición, dicho documento por sí solo no demuestra la causalidad originada por el comentado préstamo, pues, como se ha señalado, los documentos antes señalados se relacionan con la empresa vinculada. Por lo tanto, de aquellas instrumentales, no se logra vislumbrar que el aludido préstamo haya sido con el objeto de adquirir —en forma directa— las acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A., por lo que, atendiendo a ello, no se cumple con el presupuesto dado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se señala que "A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente"; esto es, con los documentos citados, no se demuestra que el comentado préstamo haya servido para que la empresa demandante genere mayores rentas gravadas o mantenga su fuente productora de rentas. **5.13.** Por consiguiente, de lo señalado en los párrafos precedentes, se observa que al momento de dictarse la sentencia de vista en ningún momento se ha inaplicado lo dispuesto en las normas IV y VIII del Código Tributario ni el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, debido a que la aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta surgió como consecuencia de la propia remisión a la que hace mención el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que no se vulnera el principio de la capacidad contributiva de la empresa demandante. Además de ello, la resolución del Tribunal Fiscal materia de cuestionamiento del presente proceso contencioso administrativo respeta los presupuestos dados en la Ley N° 27444, relacionados con la validez de los actos administrativos. Por tanto, al no evidenciarse causales de nulidad, las infracciones normativas materia de análisis deben declararse **infundadas**. **SEXO.** Vulneración de la regla jurisprudencial vinculante 5.2.1 contenida en la Casación N° 4392-2013 Lima **6.1.** Como se desprende de los argumentos de la causal que nos ocupa, la empresa recurrente considera que al momento de emitirse la sentencia de vista se habría efectuado una interpretación restrictiva del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, circunstancia que vulnera el precedente vinculante dado en los puntos 5.2.1 y 5.2.2 de la Casación N° 4392-2013-Lima. **6.2.** Acerca de ello, en primer término, se debe indicar que la mencionada casación ha sido dejada sin efecto mediante la Casación N° 6619-2021-Lima, del doce de enero de dos mil veintitrés, tal como se observa de su punto 5.4.5, en donde también se fijaron nuevos precedentes vinculantes, entre ellos: 5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. **6.3.** Por lo tanto, tal como se ha señalado en el quinto considerando de la presente casación, la sentencia de vista que se cuestiona en ningún momento ha sido emitida en forma arbitraria ni se ha realizado una interpretación restringida del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas cuando remite a la Ley del Impuesto a la Renta, sino que, por el contrario, la interpretación dada ha sido acorde a lo que dicha norma prescribe, esto es, remitir a la Ley del Impuesto a la Renta para complementar la regulación de los requisitos sustanciales para acceder al crédito fiscal. En consecuencia, la interpretación que aparece en la resolución recurrida respeta lo previsto en la norma VIII

del Código Tributario. De esa manera, se puede concluir que la causal materia de análisis también debe declararse **infundada**. **Sobre los recursos de casaciones de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas SÉPTIMO. Vulneración de las normas que regulan la cosa decidida; indebida motivación de la sentencia de segundo grado; inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** En primer lugar, cabe mencionar que en el recurso de casación de la SUNAT, dicha entidad propone como causal la "vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial"; sin embargo, en el auto calificatorio del mencionado recurso solamente se ha considerado "Indebida motivación de la sentencia de segundo grado", por lo que el pronunciamiento de esta Sala Suprema se dará en función de las normas inicialmente señaladas. Asimismo, en cuanto a la "vulneración de las normas que regulan la cosa decidida" propuesta por la SUNAT, se advierte que aquella entidad sustenta su causal en lo que contiene el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y en lo regulado en el artículo VII del título preliminar y el artículo 121 del Código Procesal Civil; por lo que esta Sala Suprema emitirá pronunciamiento atendiendo a dichas normas. Por otro lado, se evidencia de las infracciones normativas propuestas por la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas que las mismas guardan relación, pues con las causales propuestas las aludidas entidades ponen de manifiesto ante este Tribunal Supremo que, en el caso de autos, la empresa demandante no habría solicitado la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1311; además que correspondía aplicar el artículo 168 del Código Tributario. **Sobre la causal procesal denunciada por la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas 7.1.** Sobre la vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y atendiendo a lo señalado en los puntos 3.1 al 3.7 de la presente casación, se tiene que uno de los argumentos expuestos por la **SUNAT** en su recurso de casación consiste en que en la sentencia de vista no habría realizado un análisis de la aplicación de las normas en el tiempo. Para evaluar ello, se debe tener presente lo que aparece en el undécimo y en el décimo tercer considerando de la sentencia recurrida: UNDECIMO. Al respecto, es preciso señalar que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación, establecía que constituía infracción declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, la redacción de dicho artículo fue modificada a través del Decreto Legislativo N° 1311 del 30 de diciembre de 2016, estableciendo que la referida infracción se comete cuando se declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria. Así, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario solo se comete cuando se presenta una declaración que contenga cifras o datos falsos que tengan incidencia directa en el pago de la obligación tributaria, descartándose su aplicación cuando el error en la determinación no tiene incidencia directa en el pago del tributo, tal como sucede cuando se disminuyen saldos a favor del contribuyente. [...] DÉCIMO TERCERO. Siendo ello así, se aprecia que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696 fueron notificadas a la demandante con fecha 09 de octubre de 2017, es decir, con posterioridad a la publicación del referido Decreto Legislativo 1311. En dicho contexto, se colige que en aplicación del artículo 168° del Código Tributario, correspondía dejar sin efecto las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696 y ordenar a la Administración Tributaria reliquide dichos valores tomando en consideración a la modificación normativa dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, toda vez que a la fecha de entrada en vigencia del citado dispositivo normativo no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo menester confirmar este extremo de la resolución materia de grado que emitió pronunciamiento en el mismo sentido. **7.2.** De esa manera, se evidencia que la conclusión a que arribó la instancia de mérito surgió como consecuencia de un análisis de las normas en el tiempo, esto es: lo contenido en el texto original del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, el texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1311 y lo que

comprende el artículo 168 del mismo código. **7.3.** Asimismo, la SUNAT considera que la Sala Superior no se habría pronunciado sobre la tesis de interpretación histórica planteada en el escrito de contestación respecto del artículo 168 del Código Tributario, reiterada en su recurso de apelación de sentencia; y que se ha citado la Casación N° 2448-2014, que no tiene la calidad de precedente vinculante. Acerca de ello, en el duodécimo considerando de la sentencia de vista, se lee: DUODÉCIMO. En dicho contexto, el artículo 168° del Código Tributario dispone que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución. En este contexto, es de considera que, en aplicación del artículo 168° del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario beneficiar a los contribuyentes cuando no existe un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción que fue sujeta a una modificación normativa. A mayor abundamiento, la Corte Suprema a través de la Sentencia de Casación N° 2448-2014-Lima ha precisado que: si bien la referida norma contempla para el ámbito tributario la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución; debiendo considerarse que, cuando se hace referencia a “trámite” se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva. **7.4.** Entonces, como se observa del primer párrafo del duodécimo considerando, la instancia de mérito ha cumplido con analizar el artículo 168 del Código Tributario, norma que regula la “irretroactividad de las normas sancionatorias” y que se vincula con la aplicación del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis, y que ha sido materia de discusión ante dicha Sala Superior. Asimismo, si en la sentencia de vista se ha citado la Casación N° 2448-2014-Lima, se ha efectuado con el objeto de justificar o describir lo que comprende el término “trámite” en un procedimiento administrativo tributario; por lo que, para obtener una definición o un concepto respecto de alguna etapa de un procedimiento administrativo o algún término en específico, no es necesario que se cuente con un precedente vinculante formalmente establecido. **7.5.** Por su parte, la SUNAT, para justificar su posición, en su recurso de casación cita la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02310-2020-PA/TC; sin embargo, aquello corresponde a una sentencia interlocutoria del Tribunal Constitucional en donde se ha señalado en el punto 6 lo siguiente: [...] el presente recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, en la medida en que la retroactividad benigna a la que hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, más no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria. Incluso, dicho tribunal en el aludido proceso constitucional ha establecido que no se ha cumplido con agotar la vía previa; por lo tanto, lo resuelto en el referido proceso de amparo no es idéntico al caso que no ocupa. **7.6.** Finalmente, en cuanto a la afectación de la cosa decidida, se advierte que la SUNAT cuestiona lo que aparece en el duodécimo y décimo tercer considerando de la sentencia de vista, señalando que la empresa demandante no acusó la aplicación retroactividad benigna del Decreto Legislativo N° 1311 en ninguna etapa del procedimiento administrativo, sino que aquello recién surgió con la interposición de la demanda. Pero, referente a aquel argumento, la instancia de mérito en el décimo considerando sostuvo lo siguiente: DÉCIMO. DE LA PRETENSIÓN SUBORDINADA Sobre el particular, la actora postula como pretensión subordinada que se declare la nulidad de las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696, advirtiéndose que el A quo amparó dicha pretensión aplicando el principio de retroactividad benigna. No obstante, dicho extremo de la resolución materia de grado ha sido apelado por la Administración Tributaria y el MEF, quienes alegan que no correspondía emitir pronunciamiento con relación a la aplicación del principio de retroactividad benigna debido a que dicho aspecto no fue materia controvertida durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario. Sobre el particular, este Colegiado considera importante destacar que el proceso contencioso administrativo es uno de plena jurisdicción, cuya finalidad según el artículo 1° de la Ley 27584 no se limita al control jurídico que efectúa el Poder Judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública, sino que además busca dar efectiva tutela a los derechos e

intereses de los administrados. [...] Por tanto, este Colegiado estima que sí debe emitir pronunciamiento acerca de la validez de las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696, siendo que en el caso materia de autos corresponde analizar si las referidas multas deben ser reliquidadas en aplicación del principio de retroactividad benigna. Entonces, de lo que aparece en el comentado décimo considerando, la Sala Superior sustentó su decisión atendiendo a lo que implica un pronunciamiento de plena jurisdicción y lo regulado en el artículo 1 de la Ley N° 27584, y concluyó que lo que se busca es dar efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados. Por lo tanto, no se verifica afectación alguna a la cosa decidida, como se ha afirmado, y en consecuencia la infracción de carácter procesal denunciada por la Sunat debe declararse **infundada**. **7.6.** En cuanto a la infracción normativa de carácter procesal denunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, aquella entidad sostiene que en la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1311 se señala que el principio de retroactividad benigna no es aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria; por lo que, si la comisión de la infracción fue el día doce de abril de dos mil doce, resultaba aplicable la norma vigente a dicha fecha. Al respecto, como aparece en el décimo tercer considerando, la Sala de mérito concluye que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo antes acotado no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues las resoluciones de multa fueron notificadas a la demandante el nueve de octubre de dos mil diecisiete, esto es, durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311. **7.7.** Por consiguiente, como se desprende de los argumentos expuestos en la sentencia de vista, el colegiado superior basó su razonamiento en el momento en que se efectuó la notificación de las resoluciones de multa, considerando para ello lo establecido en la Casación N° 2448-2014-Lima, cuando hace referencia a lo que implica el término “trámite”; de esa forma, se evidencia que la Sala de mérito no aplicó en forma retroactiva el Decreto Legislativo N° 1311, sino que por el contrario se aprecia que efectuó una aplicación de la norma de acuerdo a la vigencia de la misma en el tiempo, considerando la fecha en que se realizaron las notificaciones de las multas a la contribuyente. Por lo tanto, se puede establecer que al momento de dictarse la sentencia de vista no se ha vulnerado el principio de motivación, como lo alega el Ministerio de Economía y Finanzas, por lo que la infracción normativa de carácter procesal también debe declararse **infundada**. **Sobre las infracciones normativas de carácter material OCTAVO. Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario; inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de la norma X del título preliminar del Código Tributario respecto a la aplicación inmediata de la ley tributaria; inaplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario 8.1.** Las infracciones normativas propuestas por las entidades recurrentes guardan relación entre sí, debido a que consideran que, al momento de dictarse la sentencia de vista, se habría efectuado una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1311, con relación a lo que regula el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, circunstancia que contraviene lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú y el artículo 168 del código acotado. **8.2.** Estando a ello, conviene citar lo que prescriben las normas de las infracciones normativas materia de análisis: Constitución Política del Perú Artículo 103. Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho. Código Tributario NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso. Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con

posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento. Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

Artículo 168. IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

Artículo 178. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. (*) (*) Numeral 1) modificado por el Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 diciembre 2016, cuyo texto es el siguiente: 1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. 8.3. Cabe indicar que el artículo 103 de la Constitución Política del Estado acoge la teoría de los hechos cumplidos, la misma que plantea que estamos ante una situación de irretroactividad cuando la nueva norma pasa a regir inmediatamente los hechos no cumplidos de las relaciones existentes, a partir de la oportunidad en que aquella entre en vigencia; y la situación es de retroactividad, si los hechos ya cumplidos son revisados en virtud de la norma posterior.²⁰ Para reforzar dicho mandato, se tiene el artículo 109 de la Carta Magna, que indica: "La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte". 8.4. Por su parte, la norma X del título preliminar del Código Tributario reconoce, en el mismo sentido que las citadas normas constitucionales, la aplicación inmediata de la norma —sin hacer mención a si regulan aspectos sustantivos, formales o procesales—, pero reconoce la salvedad de que la misma ley pueda postergar su vigencia en todo o en parte, de modo que esta norma sustenta igualmente la teoría de los hechos cumplidos. 8.5. Así, como se ha desarrollado en la Casación N° 10160-2021-Lima, dictada por esta Sala Suprema, con relación a la teoría de los hechos cumplidos —acogida en nuestro sistema jurídico—, el intérprete constitucional explica que cuando una nueva norma entra a regular una relación o situación jurídica, derogando la norma reguladora anterior, "suele suceder que durante cierto periodo se produce una superposición parcial entre la antigua y la nueva norma", y que para resolver este problema el jurista Diez Picazo sostiene que la ley que entra en vigor debe ser aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho. El autor citado distingue que "la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos, retroactividad alguna"²¹. El Tribunal Constitucional respecto a la teoría de los hechos cumplidos, enfatiza en su Sentencia N° 316-2011-PA/TC (fundamento 26) que "[...] la teoría de los hechos cumplidos implica que la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor, debiendo ser aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse a la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad". Conviene acotar, por último, que, con relación a la teoría en cuestión, el artículo III del título preliminar del Código Civil establece la aplicación de la ley a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, esto es, a aquellas relaciones y situaciones jurídicas producidas durante su vigencia, así como a las consecuencias de las mismas. 8.6. Estando a ello, cabe remarcar que el treinta de diciembre de dos mil dieciséis se publicó el Decreto Legislativo N° 1311, norma que modifica, entre otras, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme al siguiente detalle:

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

8.7. Ahora bien, para determinar si en el caso concreto se ha efectuado una retroactividad benigna, como afirman las entidades recurrentes, es conveniente describir lo desarrollado en la Casación N° 2448-2014-Lima, pues, en su noveno considerando, se analiza lo que comprende el término "trámite", presupuesto previsto en el artículo 168 del Código Tributario: **NOVENO:** Sobre ello, tenemos que el texto del artículo 168 del Código Tributario, establece: "Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución". En tal sentido, si bien la referida norma contempla para el ámbito tributario la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución; debiendo considerarse que, cuando se hace referencia a "trámite" se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva. 8.8. De esta manera, habiéndose establecido que en un procedimiento administrativo tributario se considera "trámite" cuando la administración tributaria cumple con notificar las respectivas resoluciones de multa, en el presente caso, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030689 a N° 012-002-0030696 fueron notificadas a la contribuyente el día nueve de octubre de dos mil diecisiete; entonces, atendiendo al principio de aplicación inmediata de la norma, previsto en el artículo 109 de la Constitución Política del Estado, al momento en que se efectuó la comentada notificación, ya se encontraba vigente el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311; por lo tanto, es evidente que al momento de emitirse la sentencia de vista, en ningún momento se ha convalidado la aplicación de retroactividad benigna en el caso concreto. 8.9. Siendo esto así, se desprende que en la sentencia de vista en ningún momento se ha efectuado una interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario. Más aún, como se ha señalado anteriormente, no se ha aplicado el Decreto Legislativo N° 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, sino, como ya se ha mencionado, se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma en el tiempo; de esa manera, se advierte que no se han vulnerado las normas constitucionales ni legales contenidas en el Código Tributario denunciadas por los recurrentes SUNAT y Ministerio de Economía y Finanzas. En consecuencia, estas denuncias de infracción deben declararse **infundadas**. III. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por i) el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, del quince de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos diecisiete a novecientos treinta y ocho); ii) el Procurador Público Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, del dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos sesenta y nueve a novecientos ochenta y uno); y iii) la **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada**, del dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos ochenta y tres a mil setenta y seis). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución

en el diario oficial El Peruano conforme a ley y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ ZVALETA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Griley; pp. 207-208.

⁵ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Griley; p. 5.

⁶ Casación N° 3820-2014-Lima, emitida con fecha diez de mayo de dos mil diecisiete, por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, cuarto considerando.

⁷ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

⁸ CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario (2001). La casación civil en el Perú: doctrina y jurisprudencia. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 112.

⁹ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". Iustitia et Ius, año 1, N° 1; pp. 33 y 34.

¹⁰ En estos párrafos, seguimos las ideas planteadas en el voto singular del señor Juez Supremo Bustamante del Castillo en la referida sentencia de casación, dictada por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República el nueve de agosto de dos mil veintidós.

¹¹ §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 (litera, teleológico, sistemático e histórico) [...] [Énfasis nuestro]
Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 05854-2005-PA/TC, del ocho de noviembre de dos mil cinco.

¹² 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 adecuada
VII. Interpretación "histórica" e interpretación evolutiva
GUASTINI, Riccardo (1999). Estudios sobre la teoría de la interpretación jurídica. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 25. <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/10567>

¹³ 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 teleológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada 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 in cuestionado 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.

¹⁴ GUASTINI, op. cit., p. 43

¹⁵ RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer (2017). Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 117.

¹⁶ Ibidem, p. 115.

¹⁷ Casación N° 7752-2020 LIMA, dictada por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, con fecha once de agosto de dos mil veintidós.

¹⁸ **Convención Americana de Derechos Humanos**
Artículo 9. Principio de legalidad y de retroactividad
Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

¹⁹ **Constitución Política del Estado**
Artículo 74. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

²⁰ NIEVES MUJICA, Javier (2009). Introducción al derecho laboral. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

²¹ Tal como se cita en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02-2006-PI/TC, publicada en su portal institucional el nueve de agosto de dos mil siete; fundamento 11.

C-2201944-26

CASACIÓN N° 13846 - 2022 LIMA

TEMA: CRÉDITO FISCAL

SUMILLA: No darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del IGV. Asimismo, son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial, siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial.

PALABRAS CLAVE: comprobantes de pago, tercera categoría, flete, transporte, crédito fiscal

Lima, veintitrés de mayo de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa trece mil ochocientos cuarenta y seis guion dos mil veintidós, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia. **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima** el quince de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y cuatro a doscientos nueve del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista, del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, del veintiocho de octubre del dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento diecinueve del cuaderno de casación), que **declaró infundada** la demanda. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha veintidós de junio de dos mil veintidós (fojas doscientos diecinueve a doscientos veintiocho del cuaderno de casación formado en esta Sala Superior), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima**, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** La casacionista señala que, la Sala Superior ha incurrido en infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Código Tributario citados al modificar el objeto del reparo materia del proceso y con ello ha vulnerado el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política y al numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que se refieren al principio del debido procedimiento. Esta parte procesal menciona que, en la Sentencia de vista se ha introducido situaciones que no fueron objeto de debate en sede administrativa ni mucho menos traídas a discusión por parte de la recurrente al iniciar este proceso judicial; sin embargo, en la sentencia recurrida se aprecian diversos errores de hecho y de derecho, siendo el más grave que la Sala Superior haya modificado el objeto debate planteado por BAJOPONTINA. Esta modificación ha desviado la atención de la Sala Superior de emitir una decisión centrada en los argumentos y la problemática planteada por la demandante y

discutida en sede administrativa, conforme indica la parte recurrente. **b) Infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como el principio de neutralidad del IGV.** La parte recurrente menciona que, la Sala Superior sostiene que las operaciones de los transportistas en favor de la recurrente no generaron renta de tercera categoría, vulnerando la técnica del IGV, específicamente en lo dispuesto por el artículo 38 de la Ley del IGV donde regula la traslación del impuesto vía factura y del principio de neutralidad; es decir la Sala Superior habría interpretado erróneamente el artículo 38 de la Ley del IGV y el principio de neutralidad en claro perjuicio económico para BAJOPONTINA, puesto que se desconoce su derecho a utilizar el crédito fiscal de operaciones por las cuales ha aceptado y pagado el IGV. **c) Infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política, que dispone que las normas se encuentran vigentes desde el día siguiente de su publicación, así como el principio de confianza legítima establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo Nro. 004-2019 (“LPAG”).** La recurrente sostiene que, Sala Superior ha incurrido en interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política del Perú, puesto que desconoce que la Ley N° 29707 estuvo vigente desde el 12 de junio de 2011 al 18 de julio de 2012, periodo en el cual, las contribuyentes podían acceder a los beneficios tributarios que otorgaba. Es decir, que no se ha realizado un análisis adecuado con respecto a la pretensión relativa al acogimiento de la recurrente a los beneficios de la Ley N° 29707, la cual entró en vigencia desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano, esto es, a partir del 12 de junio de 2011, por lo que, desde esa fecha, la parte recurrente omitió el uso de los medios de pago al que estaban obligados de acuerdo a la Ley N° 28194, se encontraron habilitados a acceder al procedimiento de subsanación. Ello en la medida que la misma norma no disponía expresamente la postergación de su vigencia ni la supeditaba a la emisión de un Reglamento, según manifiesta esta parte procesal. **d) infracción al numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y al numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.** La Sala Superior ha vulnerado el derecho al principio del debido procedimiento, que comprende el derecho de defensa del administrado, puesto que la sentencia recurrida presenta graves vicios de motivación contradictoria, desconociendo los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, avalando el arbitrario accionar del MEF y la Administración, para que de esa manera se niegue a BAJOPONTINA el acceso a los beneficios que la Ley N° 19707 que le han sido otorgados durante el periodo en que se encontraban vigentes. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El veinticinco de abril de dos mil dieciocho (fojas cinco a treinta y uno), **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima** interpone **demandas de acción contencioso administrativa** solicitando lo siguiente: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011281-1-2017, del diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete, en el extremo que confirma lo dispuesto por la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; asimismo, solicita se declare que las operaciones de transporte y distribución constituirían operaciones comerciales afectas al IGV. Pretensión subordinada a la primera pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución N° 11281-1-2017, emitida por el Tribunal Fiscal el diecinueve de diciembre de dos mil dieciocho, en el extremo que confirma el reparo por concepto de fletes por transporte y distribución, pues contraviene lo dispuesto por los artículos 18 y 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; y, como consecuencia, se declare que, aun cuando el crédito fiscal hubiese sido trasladado indebidamente por los transportistas, Bajopontina tenía el derecho de utilizar el crédito fiscal trasladado. Segunda pretensión principal: Se declare la nulidad parcial de la Resolución N° 11281-1-2017, emitida por el Tribunal Fiscal el diecinueve de diciembre de dos mil dieciocho, en el extremo que confirma el reparo por concepto de no utilización de medios de pago, en tanto contraviene lo dispuesto por la Ley N° 29707 y los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú; asimismo, solicita que reconozca el acogimiento al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago en aplicación de la Ley N° 29707. Pretensión accesoria a las pretensiones anteriores: Se ordene a la administración tributaria que devuelva a Distribuidora Bajopontina S.A. las sumas pagadas por los

conceptos objeto de los reparos impugnados, así como las multas relacionadas, más los intereses moratorios devengados. En ese sentido, solicita que se le otorgue el derecho al crédito fiscal por las operaciones de transporte realizadas por los choferes y auxiliares, que constituyen renta de tercera categoría; asimismo, se le tenga por acogido al procedimiento temporal y excepcional, previsto por la Ley N° 29707, para subsanar la omisión de utilizar métodos de pago. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintitrés de mayo de dos mil dieciocho (fojas treinta y cuatro a sesenta y siete del cuaderno de casación), contesta la demanda, solicitando que la demanda sea declarada infundada. Sostiene que, en los reparos por concepto de fletes por transportes y distribución, se evidenció que los choferes no son personas naturales con negocio, puesto que no cuentan con una organización empresarial; por ende, los servicios prestados por los choferes son de carácter personal y pueden ser categorizados dentro de la cuarta categoría o quinta categoría. En ese sentido, considera que los fletes facturados no constituyen rentas de tercera categoría y precisa que las compras efectuadas por montos iguales o mayores a S/ 3,500.00 (tres mil quinientos soles con cero céntimos) que hayan sido canceladas sin usar medios de pago no constituirán gasto o costo para efecto del impuesto a la renta. Por último, señala que la Ley N° 29707 no se llegó a reglamentar antes de su derogación, por lo que correspondería la aplicación del principio de irretroactividad de la norma. **1.2.2.** A su turno, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito presentado el veintitrés de mayo de dos mil dieciocho (fojas sesenta y ocho a noventa y ocho del cuaderno de casación), contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada infundada. Sostiene que, en aplicación del principio de realidad económica, establecido en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, se efectuaron debidamente los reparos de las facturas emitidas por los choferes por concepto de flete y distribución, puesto que, por su operatividad real, las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, ello al constituir prestaciones de servicios personales. Asimismo, señala que la demandante no acreditó el uso de medios de pago, por lo que resultan conforme a ley los reparos formulados correspondientes a las mismas operaciones que fueron materia de reparo por el impuesto a la renta. Finalmente, precisa que las resoluciones de multa fueron calculadas sobre la base de las omisiones establecidas en las resoluciones de determinación, las cuales han sido debidamente acreditadas, por lo que las resoluciones de multa se encuentran emitidas conforme a Ley. **1.3. La sentencia de primera instancia,** de fecha veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas ciento dos a ciento diecinueve del cuaderno de casación), emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes argumentos principales. En aplicación del principio de realidad económica de las operaciones, establecido en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, no corresponde considerar la prestación de tales servicios como rentas de tercera categoría, sino rentas derivadas del trabajo; consecuentemente, la empresa recurrente no tiene derecho a utilizar el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pagos emitidos por los transportistas, debido a que no son contribuyentes del impuesto, considerando que son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial, lo cual no se cumple en el presente caso. Tampoco tiene derecho a usar el crédito fiscal y/o gasto deducible asociado a las operaciones canceladas sin usar los medios de pagos correspondientes, puesto que no cabía la posibilidad de acogimiento a la Ley N° 29707, al haber sido derogada antes de expedirse su reglamentación, a lo que se agrega que en el presente caso no se ha expedido la resolución que dé conformidad al acogimiento. Por tanto, concluye que, al haberse desestimado las pretensiones principales, no corresponde estimar la pretensión accesoria. En consecuencia, no corresponde la devolución de los importes pagados, más los intereses moratorios devengados, y así la resolución administrativa impugnada no incurre en la causal de nulidad prevista y sancionada por el numeral 2 del artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, razón por la que corresponde declarar infundada la demanda. **1.4. La sentencia de vista,** del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso

Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. Expresa la Sala Superior entre sus principales razonamientos: Se ha acreditado que los transportistas no realizaban una actividad comercial sujeta a renta de tercera categoría, sino, por el contrario, una prestación personal de servicios susceptible de renta de cuarta o quinta categoría, e incluso se advirtió que no existían elementos de prueba que corroboren la efectiva prestación del servicio de transporte. Por consiguiente, de conformidad con la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, resulta correcto que se haya confirmado el reparo por crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, más aún si no se probó haber efectuado los pagos de las facturas mediante los medios de pago previstos en el reglamento ni cumpliendo sus requisitos. Asimismo, se precisa que la Ley N° 29707 fue derogada por el artículo único del Decreto Legislativo N° 1118, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce, el cual entró en vigencia al día siguiente según el artículo 109 de la Constitución, sin que hasta esa fecha se haya emitido su reglamento. Por tal razón, dicha disposición legal nunca entró en vigencia, por consiguiente, ningún contribuyente podía acogerse al beneficio que establecía. En ese sentido, concluye que la demandante se acogió indebidamente al procedimiento temporal y excepcional, establecido en la Ley N° 29707, para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, pues la referida ley nunca entró en vigencia al no haberse emitido su reglamento; más aún, para la Sala Superior resulta inoficioso verificar si la demandante cumplió o no con los requisitos y el procedimiento establecido en la Ley N° 29707, pues nunca surtió efectos jurídicos.

SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido.

2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

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

2.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

2.5. De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de norma de carácter procesal —de orden constitucional—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito;

y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

TERCERO. Anotaciones sobre el principio del debido proceso, motivación de resoluciones judiciales y debido procedimiento Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios involucrados, que permitirán una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos: **3.1.** El derecho al **debido proceso** no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos de los principales aspectos del mismo son el debido proceso sustantivo —que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales—, y el debido proceso adjetivo o formal —que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—. Es decir que el ámbito sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. Este derecho se manifiesta, entre otros, en el derecho de defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros.

3.2. Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [E]l derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] 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 los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

3.3. Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados. Pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

3.4. El principio del debido procedimiento se encuentra contenido, de forma expresa, en el artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, por medio del cual se les otorgan una serie de derechos y garantías a los administrados y, de forma simultánea, se le imponen diversos deberes a la administración pública.

3.5. En dicha línea, Morón Urbina⁵ resalta que “este derecho implica afirmar que todos los administrados tienen el derecho a la existencia de un procedimiento administrativo previo a la producción de las decisiones administrativas que les conciernan. Correlativamente, la Administración tiene el deber de producir sus decisiones mediante el cumplimiento de las reglas que conforman el procedimiento”.

Pronunciamiento

respecto de la infracción normativa de carácter procesal: **Infracción del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y del numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. CUARTO.** En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Iniciamos resumiendo los argumentos expuestos por la parte recurrente que sustentan la **afectación del derecho al debido proceso, en lo que atañe específicamente al deber de motivación de las resoluciones judiciales.** Consisten medularmente en que la sentencia presentaría graves vicios de motivación contradictoria, con lo cual se desconoce los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, y se avalaría el arbitrario accionar del Ministerio de Economía y Finanzas y la administración, para que de esta manera se niegue a la empresa recurrente el acceso a los beneficios que la Ley N° 19707, que le habrían sido otorgados durante el periodo en que se encontraban vigentes. **4.2.** Teniendo en cuenta los términos que respaldan la infracción procesal, corresponde que este Tribunal Supremo verifique si el paso de las premisas fácticas y jurídicas a la conclusión a que se arriba ha sido lógica o deductivamente válido, sin devenir en contradictoria, dentro del marco de actuación descrito en el primer párrafo del presente considerando. **4.3.** Encaminados en ese propósito, tenemos que la sentencia de vista, en el tercer considerando, ha respetado el principio del debido procedimiento, debido proceso e, intrínsecamente, el de motivación, toda vez que cumplió con identificar los agravios expuestos por la empresa recurrente; luego identificó las pretensiones propuestas en la demanda y pasó a determinar la controversia en el sexto considerando. A continuación, procedió a emitir pronunciamiento y a absolver los agravios planteados, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge del séptimo al vigésimo cuarto considerando, no sin antes señalar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia en el sexto considerando. De tal modo que, se aprecia que, para absolver y desestimar los agravios planteados, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (si es correcto que los servicios de transporte sean gravados con el impuesto general a las ventas, y, en consecuencia, generen derecho al crédito fiscal; y si corresponde otorgar el derecho al crédito fiscal por las operaciones de transporte realizadas por los choferes y auxiliares que constituyen renta de tercera categoría; asimismo, se tenga por acogido al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar métodos de pago previsto por la Ley N° 29707) y las **premisas jurídicas** (artículos 74, 103 y 109 de la Constitución Política del Perú; norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; artículos 22 y 28 de la Ley del Impuesto a la Renta; artículos 19 y 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; Ley N° 29707; y Decreto Legislativo N° 1118), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que la empresa demandante no logró acreditar una relación comercial con los transportistas, e incluso se advirtió que no existían elementos probatorios que corroboraran la efectiva realización de los servicios de transporte. Siendo así, considera que los transportistas incorrectamente han consignado en los comprobantes de pago el IGV y, por ende, efectuaron un traslado indebido de dicho impuesto hacia la demandante, situación que ocasiona que la actora pierda su derecho al crédito fiscal por el pago del IGV, en virtud del numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas; y que la empresa demandante se acogió indebidamente al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago establecido en la Ley N° 29707, toda vez esta nunca entró en vigor al no haberse emitido su reglamento y, por tanto, no surtió efectos jurídicos. En ese escenario, queda claro que la justificación interna que fluye de la recurrida es satisfactoria. **4.4.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de

conformidad con la competencia funcional que le otorga al juez superior el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó la Sala Superior es correcta. En efecto, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, por lo que cumple con la exigencia de logicidad en la justificación externa de la resolución examinada. Por tanto, no se observa la infracción del derecho a un debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, ni mucho menos al principio del debido procedimiento. **4.5.** Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de confirmar la sentencia apelada, observando, cautelando y respetando el principio del debido procedimiento, derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último en tanto en cuanto la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Así pues, la infracción normativa de carácter procesal deviene **infundada**. **4.6.** Sobre el argumento de emisión de una sentencia contradictoria, es menester acotar que no cabe confundir debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer supuesto, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que, en el segundo supuesto, debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. **4.7.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación, como parte del debido proceso, no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos, y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. Por lo tanto, los argumentos referidos a la aplicación de la Ley N° 19707, a la afectación de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, y a determinar si le corresponde a la empresa el crédito fiscal, son argumentos que no se encuentran relacionados con un vicio de motivación, sino que denotan un cuestionamiento o discrepancia con el criterio asumido por la Sala de mérito y no puede ser materia de pronunciamiento en esta instancia; sin embargo, serán materia de análisis al desarrollar las causales materiales planteadas por la parte recurrente. **4.8.** Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. Por el contrario, se evidencia que lo que en realidad pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en la vía de casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria, atendiendo a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Análisis de las infracciones normativas de índole material QUINTO.** En principio, se debe tener en cuenta que, si bien conforme a la resolución suprema de calificación indicada anteriormente, se ha declarado procedente el recurso de casación por las infracciones normativas en forma independiente, esto es: i) infracción normativa al inaplicar los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; ii) infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como el principio de neutralidad del IGV; y iii) infracción normativa al interpretar erróneamente el artículo 109 de la Constitución Política, que dispone que las normas se encuentran vigentes desde el día siguiente de su publicación, así como el principio de confianza legítima establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019; no es menos cierto que ellas guardan estrecha relación, por lo que, en aplicación del principio de concentración y dirección procesal, todas las denuncias materiales merecerán un pronunciamiento en conjunto. **5.1.** Hecha tal precisión, corresponde señalar que, respecto a la causal de interpretación errónea, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una

forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁶ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **5.2.** Asimismo, inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una *vacatio legis*; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.3.** Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **SEXTO.** A fin de emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas denunciadas, se debe citar las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo): **6.1.** La administración tributaria mediante Carta de Presentación N° 060011207500-01-SUNAT⁷ y el Primer Requerimiento N° 0121060000337⁸, ambos de fecha veinte de octubre de dos mil seis, pone en conocimiento de Distribuidora Bajopontina S.A. el inicio del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas de enero a diciembre del ejercicio dos mil cinco. Asimismo, se emitieron los Requerimientos de números 0122060002591⁹, 0122070001329¹⁰, 0122070001393¹¹, 0122070001575¹², 0122070001595¹³, 0122070001610¹⁴, 0122070001629¹⁵, 0122080000138 y 0122080000198¹⁶. **6.2.** Producto de la fiscalización realizada, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N° 0120030015335 a N° 0120030015348, por diversos reparos al impuesto a la renta e impuesto general a las ventas, entre ellos, el reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría; y las Resoluciones de Multa N° 0120020013823 a N° 0120020013838, por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175, en el numeral 6 del artículo 177 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **6.3.** Posteriormente, Distribuidora Bajopontina S.A. interpuso **recurso de reclamación** con fecha cuatro de julio de dos mil ocho¹⁷, ampliado por escrito de fecha ocho de enero de dos mil diez¹⁸. Fue resuelto por Resolución de Intendencia N° 0150140008915¹⁹, del treinta de diciembre de dos mil nueve, que incluye el Informe N° 005-2009-SUNAT/2H3400-MIV) y que resolvió infundado el recurso interpuesto. **6.4.** Seguidamente, Distribuidora Bajopontina S.A. presentó el escrito de fecha dieciocho de julio de dos mil doce²⁰, por el cual se acogió al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago establecida en la Ley N° 29707. Asimismo, manifestó haber pagado la multa correspondiente al ejercicio gravable dos mil cinco, que originó el desconocimiento de gastos para efectos del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas. **6.5.** Finalmente, Distribuidora Bajopontina S.A. interpuso **recurso de apelación**²¹ el veintiocho de enero de dos mil diez, el cual fue resuelto por **Resolución del Tribunal Fiscal N° 11281-1-2017**²², de fecha diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete (fojas catorce a cuarenta y dos expediente administrativo, tomo 21), que resolvió confirmar la recurrida en el extremo del reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y

distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, entre otros. Así se dio por agotada la vía administrativa. En tal sentido, se advierte que a la empresa recurrente se le inició un procedimiento de fiscalización con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al impuesto a la renta y al impuesto general a las ventas por los periodos tributarios enero a diciembre de dos mil cinco, y como resultado la administración tributaria formuló diversos reparos, entre ellos, el reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría (reparo materia de proceso conforme a la demanda), esto al detectarse que la empresa ha considerado como rentas de tercera categoría los servicios personales de choferes y ayudantes encargados de la distribución de productos en vehículos (camiones) de propiedad de la recurrente. **SÉTIMO.** Sobre este reparo, la empresa demandante afirma que las operaciones de los transportistas en favor de ella corresponden a servicios prestados por terceros que generan rentas de tercera categoría; asimismo, considera que la Ley N° 29707 estuvo vigente desde el doce de junio de dos mil once al dieciocho de julio de dos mil doce, por lo que los contribuyentes podrían acceder a los beneficios tributarios que esta norma otorgaba. Por su parte, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal consideran que la empresa demandante no contrató servicios empresariales de transporte y distribución de mercancías, generadores de rentas de tercera categoría, y que sin embargo se emitieron comprobantes de pago y se registraron operaciones como si tales servicios hubieran ocurrido. **7.1.** En ese sentido, tenemos que la controversia consiste en determinar si las facturas emitidas por concepto de fletes por transporte y distribución constituyen o no a rentas de tercera categoría y si corresponde acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, previsto en la Ley N° 29707, a pesar de no encontrarse reglamentada. **OCTAVO.** En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando los contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: - El artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que: Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, y cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. - El artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que: La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. - El artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo tiene este tenor: Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT. En las operaciones con otros contribuyentes del Impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto del Impuesto. Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del Impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el Impuesto. El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto. La SUNAT establecerá las normas y procedimientos que le permita tener la información previa de la cantidad y numeración de los comprobantes de pago y guías de remisión de que dispone el sujeto del Impuesto, para ser emitidas en sus operaciones. - El artículo 109 de la Constitución Política del Perú establece que: La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. - El numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General tiene este contenido: El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener

una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. **NOVENO.** Orientados precisamente a determinar si en el caso concreto se ha interpretado erróneamente e inaplicado las normas que se denuncia en el recurso de casación, es menester señalar lo siguiente: **9.1.** El cuarto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que **no dará derecho al crédito fiscal** el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios; puntualiza que tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello. **9.2.** El inciso b) del artículo 9 de la referida ley señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales, las personas jurídicas, entre otras, que presten en el país servicios afectos; el último párrafo del citado artículo indica que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones, y que tratándose de servicios siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF. **9.3.** Bajo el esquema argumental glosado en los anteriores considerandos, queda claro que no darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto; y que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realicen actividad empresarial, siempre y cuando realicen las operaciones de manera habitual, considerando como habitual aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial; así, teniendo en cuenta los antecedentes administrativos descritos en el considerando sexto de este pronunciamiento, corresponde establecer si la Sala Superior incurrió o no en las infracciones normativas alegadas por la empresa recurrente en el recurso de casación. **DECIMO.** Para tal fin, se tiene que el segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario establece que: para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. De esta forma, la administración está facultada a efectuar el análisis económico de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, a fin de revelar la naturaleza real de las mismas y determinar hechos imponibles, combatiendo de esta forma maniobras elusivas empleadas por los deudores tributarios. **10.1.** Así, tal como se aprecia del referido enunciado normativo, en el Código Tributario se introduce un principio tributario fundamental para la efectiva fiscalización por parte de la administración tributaria, que en doctrina se conoce como el criterio de la realidad económica. **10.2.** Para Guillermo Grellaud Guzmán²³, la facultad prevista en el segundo párrafo de la referida norma VIII, “[...] está dirigida a identificar los actos que han sido simulados, en cuyo caso la Administración podrá establecer su verdadera naturaleza, para efectos tributarios”. Esa calificación del hecho económico contenida en las leyes tributarías permite, según Héctor Villegas²⁴, contar con un instrumento legal que faculta a investigar la operación económica que realizan las partes y si su uso está justificado en derecho tributario; y facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso de las normas jurídicas. **10.3.** Asimismo, Dino Jarach²⁵ considera a la elusión tributaria como un caso de aplicación de la “consideración económica” en virtud de la cual, en los hechos imponibles creados por los particulares, interesa la intención empírica (intento facti) y no la intención jurídica (intento juris); es decir, la operación económica por los particulares y no las formas utilizadas. **10.4.** Igualmente, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 00590-2-2003, del cuatro de febrero de dos mil tres, ha establecido que: del análisis de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, queda claro que, si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho,

incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de Interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración Tributaria facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles oscuros por formas jurídicas aparentes. **10.5.** De los antecedentes de autos, se aprecia del informe general de fiscalización que la empresa recurrente se dedica a la distribución y venta de gaseosas, aguas minerales y jugos en caja de diversas marcas comerciales, para cuyo efecto suscribió un contrato de distribución exclusiva y consignación con Corporación Lindley S.A.; además, señala la empresa demandante que para cumplir con lo acordado suscribió también contratos con transportistas, contratos que al ser revisados en efecto demuestran que los chóferes contratados por la empresa recurrente no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución, objeto del reparo, y que tales servicios son de carácter personal del locador (cuarta categoría), son prestados bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o se prestan en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, en el lugar y horario designado por quien lo requiere, siendo el usuario quien proporciona los elementos de trabajo y asume los gastos que la prestación del servicio demanda (quinta categoría). **10.6.** Refuerza lo señalado que, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, califica como operación gravada la prestación o utilización de servicios en el país, debiéndose entender por servicio, según lo dispuesto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada norma, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles y el arrendamiento financiero. **10.7.** Al respecto, el inciso c) del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que califican en la tercera categoría las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley; los incisos d) y e) del referido artículo establecen que son rentas de cuarta categoría las del trabajo independiente; y califican como rentas de quinta categoría, las del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley. **10.8.** En ese orden de ideas, en aplicación del criterio de realidad económica —como bien ha señalado la Sala Superior— se ha acreditado en autos que los transportistas no realizaban una actividad comercial sujeta a renta de tercera categoría, sino que, por el contrario, se trataba de una prestación personal de servicios susceptible de renta de cuarta o quinta categoría; incluso se advirtió que no existían elementos de prueba que corroboren la efectiva prestación del servicio de transporte. Por consiguiente, de conformidad con la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el numeral 1 del artículo 19 y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, resulta correcto que se haya confirmado el reparo por crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, más aún si no se probó haber efectuado los pagos de las facturas mediante los medios de pago previstos en el reglamento ni cumpliendo sus requisitos. **DECIMO PRIMERO.** Ahora bien, sobre el derecho al crédito fiscal, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, relacionado con los requisitos sustanciales para el crédito fiscal, establece: “Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta”; concordante con ello, el artículo 38 del mismo cuerpo legal señala: “Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pagos por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la Sunat. [...] El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del impuesto [...]”. **11.1.** En el recurso de casación, la demandante sostiene que la Sala Superior habría interpretado erróneamente el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el principio de neutralidad, en claro perjuicio económico de Bajopotina, puesto que se desconocería su derecho a utilizar el crédito fiscal de operaciones por las cuales ha pagado el IGV. **11.2.** Sobre el particular, tenemos que el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas recoge el criterio de neutralidad como requisito sustancial para la procedencia de la utilización del crédito fiscal. Ello implica que el crédito fiscal podrá ser utilizado siempre que las adquisiciones bienes y servicios afectos con

IGV se encuentren destinadas a la realización de operaciones gravadas con el impuesto. **11.3.** En el caso de autos, conforme a lo analizado anteriormente, la empresa demandante no logró acreditar una relación comercial con los transportistas e incluso se advirtió que no existen elementos probatorios que corroboren la efectiva realización de los servicios de transporte. Siendo así, se colige que, en efecto, las facturas emitidas por los choferes a la empresa recurrente por concepto de fletes por transporte y distribución, por su operatividad real, no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan crédito fiscal del IGV, al haberse establecido que son prestaciones de servicios personales que no corresponden a rentas de tercera categoría, situación que, como bien lo ha señalado la Sala Superior, ocasiona la pérdida del crédito fiscal. Consecuentemente, de modo alguno representa vulneración del principio de neutralidad, más si se ha dejado a salvo el derecho de accionar —en caso lo considere— contra los transportistas respecto de los pagos efectuados por el IGV. **11.4.** En esa línea de pensamiento y teniendo en cuenta lo desarrollado en el considerando anterior, queda claro que la sentencia de vista no es ajena a la normativa invocada ni la desconoce o la interpreta en un sentido o contenido que ella no prevé. En efecto, la Sala Superior ha coincidido con lo resuelto en el Juzgado de primera instancia y en el nivel administrativo, en el sentido de que la empresa demandante no tiene derecho a utilizar el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pagos emitidos por los transportistas, debido a que no son contribuyentes del impuesto, considerando que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas naturales que no realizan actividad empresarial siempre y cuando realicen operaciones de manera habitual, lo cual no se cumple en el presente caso. Por tanto, las alegaciones de la parte recurrente no pueden servir como sustento de las infracciones normativas denunciadas, tanto más si la Sala Superior ha practicado un correcto control jurídico de las actuaciones de SUNAT y la efectiva tutela de los derechos de la demandante. **DÉCIMO SEGUNDO.** Por último, con relación a la Ley N° 29707 – “Ley que establece un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, publicada el once de junio de dos mil onces, y derogada por el artículo único del Decreto Legislativo N° 1118, cabe señalar: **12.1.** Las normas heteroaplicativas, también denominadas de efectos mediatos, pueden ser definidas como aquellas normas que, luego de su entrada en vigor, requieren indefectiblemente de un acto de ejecución posterior para poder ser efectivas. Es decir, la eficacia de este tipo de normas está condicionada a la realización de actos posteriores y concretos de aplicación. Por ende, para que surta efectos jurídicos no es suficiente la sola entrada en vigencia de la norma, sino que necesariamente requiere de un acto concreto de aplicación. **12.2.** Asimismo, el Tribunal Constitucional, en uniforme y reiterada jurisprudencia, ha establecido que será norma heteroaplicativa aquella cuya aplicabilidad no es dependiente de su sola entrada en vigor, sino de la verificación de un posterior evento, sin cuya existencia la norma carecerá, indefectiblemente, de eficacia, esto es, de capacidad de subsistir, por sí misma, algún supuesto fáctico en su supuesto normativo²⁶. **12.3.** En sentido contrario, las normas autoaplicativas pueden ser definidas como aquellas que llevan incorporadas en sí mismas un acto de ejecución, pues la sola entrada en vigor de la norma produce efectos jurídicos inmediatos en la esfera jurídica de los sujetos de derechos. Es decir que este tipo de normas con su sola entrada en vigor crean situaciones jurídicas concretas, no siendo necesarios actos posteriores y concretos de aplicación para que generen efectos. **12.4.** Teniendo presente ello y a la luz del contenido normativo de la Ley 29707, consideramos que esta tiene carácter heteroaplicativo, debido a que en el numeral 2.3 de su artículo 2 se señalaba: “Los contribuyentes considerados en el párrafo 2.1 pueden acceder al procedimiento de subsanación dentro de un plazo de noventa días calendario contado a partir del día siguiente de la publicación del Reglamento a que se refiere la primera disposición complementaria final de la presente ley”. Es más, la primera disposición complementaria final señalaba: “En un plazo máximo de treinta días, contado a partir del día siguiente de la publicación de la presente ley, el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) dicta y publica el Reglamento en el cual se establecen las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo establecido en la presente ley”. **12.5.** En consecuencia, tenemos que se trata de una norma heteroaplicativa, puesto que de forma expresa la propia ley ha señalado que necesita la emisión de un reglamento para poder surtir sus efectos jurídicos. Consecuentemente, la Ley N° 29707 nunca entró en vigencia, pues fue derogada por el Decreto Legislativo N° 118 antes de expedirse el reglamento respectivo. **DÉCIMO TERCERO.** Por

último, con relación a la vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, tenemos que la empresa recurrente alega en esencia que dicha vulneración se habría materializado al respaldar la Sala Superior la posición del Tribunal Fiscal de desconocer los beneficios de la Ley N° 29707, que otorgó a los contribuyentes durante su vigencia. **13.1.** La seguridad jurídica constituye un principio de actuación de los organismos públicos que les obliga a ser predecibles en sus conductas, y, a la vez, un derecho subjetivo de todo ciudadano que supone la expectativa razonable de que sus márgenes de actuación, respaldados por el derecho, no serán arbitrariamente desconocidos o modificados. **13.2.** Asimismo, la reforma de la Ley del Procedimiento Administrativo General asoció correctamente el principio de predictibilidad a la protección de la confianza legítima generada en el administrado. En la exposición de motivos de la reforma se dice al respecto: La predictibilidad, reflejo y expresión de la búsqueda de seguridad jurídica —en este caso, dentro de un procedimiento administrativo—, demanda que la información entregada —y sin duda alguna, las decisiones tomadas— por la Administración Pública sea completa y confiable, para así generar confianza en el quehacer de dicha administración. Además, en la doctrina comparada, el principio de confianza legítima en la Administración se refiere a que esta “no puede modificar unilateralmente el sentido de sus decisiones de no mediar una clara y concreta justificación que lo permita [...]. Lo normal será que, en efecto, la actuación administrativa siga los cánones de la continuidad de las políticas públicas o, lo que es lo mismo, que actúe de acuerdo con la objetividad, imparcialidad y congruencia propia de quien está al servicio del interés general.”²⁷ **13.3.** Sin embargo, el recurso de casación en los términos en que ha sido expuesto adolece de falta de claridad y precisión, pues aun cuando con él se denuncia la vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, su fundamentación no especifica cuáles serían los hechos sustanciales en que habría incurrido la resolución objeto del presente recurso que han llevado a la contravención de los principios invocados. Por el contrario, se evidencia que la parte recurrente ha interpuesto su recurso casatorio como si se tratase de una de apelación; se colige así que lo que en el fondo pretende es que este colegiado supremo efectúe una nueva apreciación de los hechos con la subsecuente valoración de la prueba actuada en el proceso, a fin de que se asuma por válida la tesis fáctica postulada frente a las instancias de mérito. Sin embargo, la actividad que se pretende obtener de esta Sala Suprema resulta ajena a los fines del recurso de casación señalados en el artículo 384 del Código Procesal Civil; tanto más si las instancias de mérito han determinado, valorando de forma conjunta los medios probatorios actuados en el proceso, que corresponde declarar infundada la demanda. Por tanto, corresponde desestimar, en sede de casación, el extremo en examen. **DÉCIMO CUARTO.** Estando a lo expuesto precedentemente, se concluye que la Sala de mérito no ha incurrido en infracción de las normas denunciadas y la decisión de Sala Superior se encuentra acorde a derecho y a justicia, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima**, de fecha quince de marzo de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y cuatro a doscientos nueve). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, de fecha veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas ciento cuarenta y seis a ciento setenta y dos), expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Distribuidora Bajopontina Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial “El Peruano” de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.

⁵ MORÓN URBINA, Juan Carlos (2019). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décimo cuarta edición. Lima, Gaceta Jurídica; p. 84.

⁶ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

⁷ Folio 148 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 17.

⁸ Folios 182 y 183 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 17.

⁹ Folio 188 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 17.

¹⁰ Folio 253 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 17.

¹¹ Folio 250 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹² Folio 231 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹³ Folio 220 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹⁴ Folio 200 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹⁵ Folio 156 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹⁶ Folio 141 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 18.

¹⁷ Folios 11 a 14 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 19.

¹⁸ Folios 149 a 165 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 21.

¹⁹ Folios 185 a 241 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 21.

²⁰ Folios 55 a 57 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 21.

²¹ Folios 118 a 143 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 21.

²² Folios 14 a 42 del archivo que corresponde al Expediente Administrativo Electrónico N° 21.

²³ GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo (1997). "Facultades de la Administración en materia de determinación de tributos". En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 30; p. 100.

²⁴ VILLEGAS, Héctor B. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Editorial Depalma; pp. 545 y 546.

²⁵ JARACH, Dino (1982). El hecho imponible. Tercera edición. Buenos Aires, Abeledo-Perrot; pp. 149, 397, 400 y 401.

²⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4677-2004-PA/TC; fundamento jurídico 3.

²⁷ MORÓN URBINA, op. cit., p. 134.

C-2201942-17

CASACIÓN N° 10229-2022 LIMA

TEMA: ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

SUMILLA: Las mercancías se clasifican de acuerdo a las características técnicas que se presentan al momento del reconocimiento físico y en el territorio aduanero. En tal sentido, no resulta posible que se aplique el método de "análisis de la colada", pues este debe realizarse en la planta siderúrgica de origen; en cambio, conforme a la potestad aduanera y a su ámbito territorial, la administración debe determinar el análisis —en el caso que corresponda— al momento del reconocimiento físico de la mercancía, esto es, cuando la mercancía es puesta a despacho.

PALABRAS CLAVE: boro, análisis merceológico, clasificación arancelaria

Lima, catorce de junio de dos mil veintitrés

LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa diez mil doscientos veintinueve guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata de los recursos de casación interpuestos por i) la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, del treinta de octubre de dos mil diecinueve (fojas cientos sesenta y seis a ciento setenta y tres del Cuaderno de Apelación N° 1789-2018-Lima); y ii) el Procurador Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal**

Fiscal, del cuatro de noviembre del dos mil diecinueve (fojas doscientos sesenta y uno a doscientos setenta y cuatro del mismo cuaderno de apelación), ambos, contra la sentencia de segunda instancia, de fecha veinticinco de octubre de dos mil dieciocho (fojas ciento cuarenta y cuatro a ciento cincuenta y ocho del referido cuaderno de apelación), emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que **confirmó** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número dieciocho, de fecha dos de septiembre del dos mil ocho (fojas quinientos setenta y tres a seiscientos siete del expediente judicial), dictada por la Tercera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró **fundada en parte** la demanda y, en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06257-A-2006, e **improcedente** el extremo sobre la reclasificación arancelaria de mercancía importada y la devolución de la suma contenida en la carta fianza más intereses que se devenguen hasta la fecha de la devolución respectiva. **1.2. Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema de fecha doce de octubre del dos mil veintidós (fojas trescientos diecinueve a trescientos veintinueve del cuaderno de casación), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por: **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT a) Infracción normativa del artículo 6° del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas, sustituido por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 951.** Alega que la sentencia de vista afecta y agravia la normatividad vigente, más incluso la norma invocada, en relación al ejercicio de la potestad aduanera de la SUNAT, sobre acciones de control de las mercancías arribadas a territorio nacional y sometidas a régimen aduanero, el reconocimiento y verificación de la mercancía para su clasificación y el correcto pago de los aranceles. **b) Infracción normativa de los artículos 47°, 49° y 52° del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas.** Sostiene que se afectan los mencionados artículos, en relación a la obligatoriedad de que el tráfico de mercancías provenientes del extranjero que ingresen a territorio nacional, se haga ante Aduanas, con el sometimiento al régimen aduanero correspondiente, pasando necesariamente por el trámite de despacho aduanero previo a su nacionalización. **c) Infracción normativa de los artículos 14° y 15° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM.** Señala que al haberse confirmado la sentencia que declaró fundada en parte la demanda, se infringieron las normas invocadas vigentes en su oportunidad, (hoy Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT de fecha treinta de abril de dos mil catorce y modificatorias), al soslayar las funciones y atribuciones de la SUNAT de aplicar, fiscalizar y recaudar aranceles, en cuanto al obligado control del tráfico de mercancías dentro del territorio nacional, para la correcta clasificación de mercancías conforme a las disposiciones procedimentales establecidas. **d) Infracción normativa por inaplicación de la Norma Técnica de Clasificación de Metales ASTM E-415 para determinar la clasificación arancelaria.** Refiere que en la sentencia recurrida se ha inaplicado la mencionada norma técnica para determinar la clasificación arancelaria del producto acero aleado con boro, desconociendo que Aduanas solo verifica la composición química de los productos sujetos a clasificación arancelaria cuando llega el producto al país, conforme al campo de acción de sus facultades fiscalizadoras, hecho que solo es posible con la aplicación del método de análisis aludido. Agrega que tal norma técnica es un método estándar de análisis químico, que cubre la determinación de aleaciones metálicas y elementos residuales en aceros de baja aleación, mediante la espectrometría de emisión óptica al vacío para carbón y aceros de baja aleación en muestras de control rutinario, pruebas de cuchara, hornos eléctricos y productos terminados, que cubre la determinación de veinte elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados, siendo usado tanto en laboratorios de control de calidad de siderúrgicas, fundiciones, laboratorios privados, laboratorios de universidades y laboratorios de aduanas. Manifiesta también que la aplicación de la norma técnica de análisis químico en el Laboratorio Central de la SUNAT, es para comprobar los parámetros máximos y mínimos exigidos en la Nota Legal Capítulo setenta y dos (1-f), para definir si es un acero aleado o un acero sin alea, precisando adicionalmente que el referido Laboratorio Central de la SUNAT solo aplica normas técnicas de análisis químico específicos para cada tipo de mercancía, y no aplica normas técnicas de producción (como la ASTM A36/A36M o la ASTM A6/A6m), que son exclusivas de siderúrgicas o fundiciones. Ministerio de Economía y Finanzas – MEF **e) Infracción normativa por interpretación errónea de las Normas Técnicas ASTM A 36/A y ASTM A 6/AM.** Precisa que, para el

caso de autos, la Sala de apelación indica que era necesario que se recurra a las Normas Técnicas ASTM A 36/A 36M y ASTM A 6/A 6/AM (Método de análisis de la colada o la cuchara), dado que a fin de establecer la correcta partida arancelaria, como requisito previo, debía determinarse la real composición química de los productos a importar, siendo que en el caso concreto el Tribunal Fiscal evaluó que, para determinar dicha composición debían utilizarse las normas internacionales estándares, esto es, la Norma Técnica ASTM E-415, toda vez que esta permite establecer de manera simultánea veinte aleantes y elementos residuales, entre los cuales se encuentra el boro, y no la Norma ASTM A 36/A 36M sobre especificación estándar para acero al carbono estructural, ya que tal método sirve para verificar los requerimientos estándar para diversas presentaciones de acero estructural laminado, no permitiendo determinar exactamente el porcentaje del boro que se presenta en el producto. Agrega que Aduanas sí contaba con un equipo de mayor avance tecnológico que es utilizado por la ASTM para establecer las normas que se aplican en estos casos; asimismo, que es esta entidad la competente para determinar arancelariamente cualquier producto sujeto a dicha clasificación, teniendo como precepto indiscutible el debido proceso y los derechos que le asisten al administrado. f) **Infracción normativa por aplicación errónea de la sentencia recaída en el expediente N° 00452-2012-PA/TC.** Alega que ninguna instancia judicial o administrativa se encuentra obligada a aplicar los criterios vertidos en la sentencia recaída en el expediente N° 00452-2012-PA/TC, pues la misma no constituye doctrina jurisprudencial ni mucho menos precedente vinculante, más aún si la indicada sentencia y su respectiva aclaratoria limitan y circunscriben sus efectos única y exclusivamente a las importaciones realizadas por otro contribuyente. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El diecisiete de mayo de dos mil siete, con modificación del dieciocho de mayo del dos mil siete (fojas uno y trescientos noventa y siete respectivamente del expediente judicial), la parte demandante **Tradi Sociedad Anónima** interpone demanda solicitando lo siguiente: Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06257-A-2006, de fecha veintidós de noviembre de dos mil seis, y se deje sin efecto la Resolución Directoral N° 1183D1000/2005-000501, emitida por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao. Pretensión accesoria: Solicita que se ordene la devolución de la suma contenida en la Carta Fianza N° D000-737165, que fue ejecutada como garantía de la deuda tributaria que le fue acotada a la empresa, más los intereses moratorios que se devenguen hasta la fecha de la devolución efectiva. **1.2.** Con fecha tres de septiembre del dos mil siete (fojas cuatrocientos cincuenta y seis del expediente judicial), la codemandada **SUNAT** contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada infundada. De la misma manera, el **Ministerio de Economía y Finanzas - MEF, en representación del Tribunal Fiscal**, el cinco de noviembre de ese año (fojas cuatrocientos noventa y dos del expediente judicial), contesta la demanda peticionando que la misma sea declarada improcedente o infundada. **1.3.** La sentencia de primera instancia, de fecha dos de septiembre de dos mil ocho (fojas quinientos setenta y tres a seiscientos siete del expediente judicial), emitida por la Tercera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, **declaró fundada en parte** la demanda y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06257-A-2006, e improcedente el extremo sobre la reclasificación arancelaria de mercancía importada y la devolución de la suma contenida en la carta fianza más intereses que se devenguen hasta la fecha de la devolución respectiva. Así, dispone que la autoridad administrativa emita nuevo pronunciamiento. **1.4.** El tres de junio de dos mil diez (fojas seiscientos ochenta y dos del expediente judicial), mediante Sentencia de Apelación N° 1351-2009-Lima, se revoca la sentencia de primera instancia y se declara infundada la demanda. Interpuesto el recurso de casación correspondiente, la Sala de Derecho Social y Constitucional Permanente de la Corte Suprema de la República, mediante la Sentencia de Casación N° 1933-2011-Lima (fojas setecientos treinta y seis), del veintiséis de agosto de dos mil trece, declara fundado el recurso de casación interpuesto por Tradi Sociedad Anónima y nula la sentencia de vista, y ordena a la Sala Civil de la Corte Suprema emitir nuevo pronunciamiento de segunda instancia. Esta emite la Sentencia de Apelación N° 442-2014-Lima (fojas ochocientos sesenta y dos), de fecha tres de septiembre del dos mil catorce, que confirma la sentencia de primera instancia. La referida Sentencia de Apelación N° 442-2014-Lima es recurrida en casación y la Sala de Derecho Social y Constitucional Permanente de la Corte Suprema de la

República, con Sentencia de Casación N° 7817-2015-Lima (fojas cuatro del Cuaderno de Casación N° 1789-2018-Lima), vuelve a declarar fundado el recurso de casación, esta vez interpuesto por el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, nula la sentencia de segunda instancia por no haber dado cumplimiento a los establecido en la Sentencia de Casación N° 1933-2011-Lima². **1.5.** La sentencia de segunda instancia, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (Apelación N° 1789-2018-Lima), dictada con fecha veinticinco de octubre de dos mil dieciocho (fojas ciento cuarenta y cuatro a ciento cincuenta y ocho del referido cuaderno de apelación), confirmó la sentencia de primera instancia, de fecha dos de septiembre del dos mil ocho, que declaró fundada en parte la demanda. **SEGUNDO. Anotaciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Análisis de las causales materiales TERCERO.** Infracción normativa por inaplicación⁴ del artículo 6 del Decreto Legislativo N° 809 - Ley General de Aduanas, artículo sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 951; de los artículos 47, 49 y 52 del Decreto Legislativo N° 809, referidos a la obligatoriedad de que el tráfico de mercancías se haga ante las aduanas con el sometimiento al régimen aduanero correspondiente; de los artículos 14 y 15 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM - Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, vigente en su oportunidad, al soslayar las funciones y atribuciones de la SUNAT de aplicar, fiscalizar y recaudar aranceles en cuanto al obligado control del tráfico de mercancías dentro del territorio nacional; inaplicación de las normas técnicas de clasificación de metales ASTM E-415 para determinar la clasificación arancelaria del producto acero aleado con el boro; e infracción normativa por interpretación errónea de las Normas Técnicas ASTM A 36/A y ASTM A 6/AM. **3.1** En cuanto las denuncias que sustentan los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto de la SUNAT (infracción normativa por inaplicación del artículo 6 del Decreto Legislativo N° 809 - Ley General de Aduanas, artículo sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 951; de los artículos 47, 49 y 52 del Decreto Legislativo N° 809, referidos a la obligatoriedad de que el tráfico de mercancías se haga ante las aduanas con el sometimiento al régimen aduanero correspondiente; de los artículos 14 y 15 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM - Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, vigente en su oportunidad, al soslayar las funciones y atribuciones de la SUNAT de aplicar, fiscalizar y recaudar aranceles en cuanto al obligado control del tráfico de mercancías dentro del territorio nacional; y de las normas técnicas de clasificación de metales ASTM E-415 para determinar la clasificación arancelaria del producto acero aleado con el boro); y por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas (infracción normativa por interpretación errónea de las Normas Técnicas ASTM A 36/A y ASTM A 6/AM), puede observarse que los argumentos que las sustentan guardan relación entre sí; en consecuencia, a efectos de dotar de mayor claridad a la presente ejecutoria, se analizarán de manera conjunta. **3.2.** Por su parte, se tiene que empezar señalando que **inaplicar** una norma jurídica implica que un hecho probado (luego de una valoración conjunta y razonada) posee identidad con el supuesto fáctico de una norma material; sin embargo, pese a su pertinencia, el juez no

la aplica y resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella². Armónicamente, la doctrina ha sostenido que: “La inaplicación de normas de derecho material o doctrina jurisprudencial [...] constituye el desconocimiento de la norma de derecho material en su existencia, validez o significado”⁶. Asimismo, el Tribunal Constitucional nacional ha señalado, sobre el particular, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión ‘inaplicación’ habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en ‘no aplicar’ una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **3.3.** Así, el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 809, sustituido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 951, establece que: Artículo 6. Potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la SUNAT para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero. La SUNAT, en ejercicio de la potestad aduanera, podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero, tales como: la inmovilización, descarga, desembalaje, verificación, reconocimiento, imposición de marcas, sellos y precintos, establecimiento de rutas, custodia para su traslado o almacenamiento y cualquier otra acción necesaria para el control de las mercancías. Asimismo, podrá requerir a los deudores tributarios, operadores de comercio exterior o terceros que proporcionen información y su comparecencia. La SUNAT dispondrá las medidas y procedimientos tendientes a asegurar el ejercicio de la potestad aduanera. Los administradores y concesionarios, o quienes hagan sus veces, de los puertos, aeropuertos y terminales terrestres, proporcionarán a la autoridad aduanera las instalaciones que fuesen idóneas para el ejercicio de su potestad. Aquello es concordante con lo establecido en el literal b) del artículo 14 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, que aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, que señala: Artículo 14. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria con las facultades y prerrogativas que le son propias en su calidad de administración tributaria y aduanera, tiene por finalidad: [...] b) Administrar, aplicar, fiscalizar, sancionar y recaudar, a nivel nacional, aranceles y tributos de Gobierno Nacional que fije la legislación aduanera y otros tributos cuya recaudación se le encomiende, asegurando la correcta aplicación de los Tratados y Convenios Internacionales y demás normas que rigen la materia, así como la prevención y represión de la defraudación de rentas de aduana y del contrabando, la evasión de tributos aduaneros y el tráfico ilícito de mercancías. [...] Asimismo, es concordante con el literal m) del artículo 15 del mismo decreto legislativo, que establece: Artículo 15. Son funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria: [...] m) Desarrollar y aplicar sistemas de verificación y control de calidad, cantidad, especie, clase y valor de las mercancías, excepto las que estén en tránsito y transbordo, a efectos de determinar su clasificación en la nomenclatura arancelaria y los derechos que le son aplicables. [...] Entonces, de todo ello, se observa que el régimen aduanero permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior para ser destinadas al consumo; y, en tal sentido, las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante, momento en que culmina el despacho de importación, tal como lo expresa el artículo 52 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM⁷. **3.4.** Por su parte, no pasa desapercibido para esta Suprema Sala que el artículo 4 del Decreto Supremo N° 011-2005-EF indica que: “Ninguna otra autoridad, organismo ni institución del Estado podrá ejercer funciones de determinación de la deuda tributaria, recaudación y fiscalización que conforme a la Ley son privativas de Sunat”. **3.5.** Por otro lado, el artículo 47 del Decreto Legislativo N° 809 dispone que: “El tráfico de mercancías por las Aduanas de la República será objeto de los regímenes, operaciones y destinos aduaneros especiales o de excepción señalados en

este Título. [...]”. En concordancia con ello, el artículo 49 de la norma en comento⁸, sustituido por el Decreto Legislativo N° 951, prescribe: Artículo 49. La SUNAT, señalará los porcentajes de reconocimiento físico aleatorio de las mercancías sujetas a los regímenes, operaciones y destinos aduaneros, así como los lugares en los que podrá efectuarse. La regla general aplicable a dichos porcentajes de reconocimiento será de cinco por ciento (5%), pudiendo la SUNAT aplicar porcentajes mayores, el que en ningún caso deberá exceder del quince por ciento (15%), salvo el caso de las aduanas de provincia cuyo porcentaje será aprobado por Resolución de Superintendencia conforme a los criterios que establezca el reglamento. Los porcentajes señalados en el párrafo anterior no incluirán aquellas mercancías cuyo reconocimiento físico sea obligatorio, de acuerdo a lo señalado por disposiciones específicas. A su tiempo, el artículo 52 de la citada norma⁹ refiere: Artículo 52. Es el régimen aduanero que permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior, para ser destinadas al consumo. Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante, momento en que culmina el despacho de importación. El despacho urgente de los envíos de socorro y urgencia se efectuará limitando el control de la autoridad aduanera al mínimo necesario, de acuerdo a las condiciones, límites, entre otros aspectos que establezca el Reglamento. Entonces, se puede establecer que las normas están referidas a la potestad aduanera por la cual se puede efectuar, entre otros, el reconocimiento físico de las mercancías, que consiste en verificar lo declarado, mediante una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercancías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso o medida, ello de acuerdo con el glosario de términos de la Ley General de Aduanas. **3.6.** Acorde con ello, el numeral 1 del literal A-VI del Procedimiento INTA-PE.00.03 – Procedimiento Específico del Reconocimiento Físico – Extracción y Análisis de Muestras (versión 2)¹⁰, señala que el “reconocimiento físico de las mercancías” es la acción por la cual el especialista u oficial de aduanas en los casos que corresponde, verifica que la mercancía presentada a su reconocimiento coincida con lo consignado en la declaración y su documentación complementaria, en cuanto a su naturaleza, especie o calidad, valor, cantidad, peso, medida o volumen, de acuerdo a la mercancía, con lo cual comprueba su clasificación arancelaria, tratamiento tributario aplicable, prohibiciones, restricciones o excepciones a que pudiera estar afecta y autorizaciones exigibles para el régimen, operación o destino aduanero al que se encuentra solicitada. Para ello, el especialista u oficial de aduanas debe seleccionar los bultos o la parte de la carga de la cual se extraerá la muestra, y debe disponer la extracción de esta¹¹. **3.7.** En consecuencia, es potestad de la administración aduanera realizar el reconocimiento físico y/o verificación de la mercancía importada, para lo cual puede extraer muestras para la práctica de un análisis físico-químico, y ello conforme a los porcentajes que establece el numeral 4 del literal A-VI del Procedimiento INTA-PE.00.03 - Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico – Extracción y Análisis de Muestras (versión 2)¹², en concordancia con el artículo 49 del Decreto Legislativo N° 809¹³. **3.8.** En dicho contexto normativo, el Tribunal Fiscal ha establecido en reiterados fallos que el estudio técnico legal para asignar una partida arancelaria a las mercancías debe contener dos etapas claramente identificadas: la primera, referida al estudio merceológico o estudio en el que se recogen las características, descripción y propiedades de las mercancías, correspondiendo que se recojan las características y se distribuyan lo más detalladamente posible; y la segunda, corresponde a la clasificación arancelaria, para cuyo efecto debe partirse de las conclusiones del estudio merceológico y ubicar la mercancía dentro del arancel de Aduanas, teniendo en cuenta las reglas interpretativas, notas legales y explicativas, entre otros. Asimismo, debe precisarse que el estudio merceológico viene a ser aquel que recoge las características, descripción y propiedades de las mercancías, el cual debe ser lo más detallado posible. Por consiguiente, resulta claro que el ejercicio de las potestades señaladas podrá ser cuestionado si los resultados a los que arriba se derivan de un uso arbitrario, es decir, de un actuar que no tenga un sustento objetivo y científico para determinar la composición química del producto que deberá ser clasificado. **3.9.** Por lo tanto, se advierte que la SUNAT ejerció las potestades que le franquea el ordenamiento jurídico, lo cual fue validado por el Tribunal Fiscal, siendo que las mismas solamente se pueden ejercer en territorio nacional de acuerdo con el principio de territorialidad. En consecuencia, era correcto emplear el “análisis del producto”, mientras que el “análisis de la colada” tendría que practicarse en el extranjero, donde la autoridad aduanera nacional carece de competencia. En esta línea, no se advierte el uso arbitrario de un método para clasificar el acero aleado sometido a su análisis, dado que se evidencia un actuar con sustento objetivo-legal y

científico en torno a la composición química del producto clasificado, como se ha descrito anteriormente, aspectos que desvirtúan lo sostenido por los órganos jurisdiccionales de primera y segunda instancia. **3.10.** En el presente caso, también se debate la aplicación de la norma ASTM E 415, utilizada por la administración aduanera para clasificar la mercancía importada por la demandante, debido a que el análisis químico se realizó en el producto terminado y ello no otorgaría resultados ciertos sobre la composición química del acero, por lo que, según la empresa demandante, debe realizarse el análisis químico de colada del acero. **3.11.** Cabe indicar que el análisis de la colada o cuchara (regulado en las normas técnicas ASTM A36/A36M y ASTM A6/A6M) se realiza en la planta siderúrgica donde se produce el acero. Consiste en tomar una pequeña muestra de acero líquido de composición homogénea, la misma que es solidificada rápidamente para reducir al mínimo el fenómeno de la segregación. En cambio, el análisis químico del producto se realiza sobre una pequeña muestra extraída del producto terminado (plantas, barras, perfiles, etc.). Sin embargo, en ambos casos, se realiza sobre el acero aleado en estado sólido. **3.12.** Las mercancías se clasifican de acuerdo a las características técnicas que se presentan al momento del reconocimiento físico¹⁴ y bajo la aplicación de la legislación aduanera, porque el artículo 10 del Decreto Supremo N° 129-2004-EF prescribe que, dentro del territorio aduanero —el cual es el territorio nacional, que incluye el espacio acuático y aéreo—, es aplicable la legislación aduanera, precisando que las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional. **3.13.** De lo expuesto, se evidencia que no es posible que se aplique el método de “análisis de la colada”, dado que dicho análisis se debe realizar en la planta siderúrgica de origen. En cambio, acorde a la potestad aduanera y a su ámbito territorial, la administración debe determinar el análisis al momento del reconocimiento físico de la mercancía, esto es, cuando la mercancía es puesta a despacho, lógicamente en estado sólido. **3.14.** En consecuencia, es la administración aduanera la que verifica la mercancía importada en el momento de su reconocimiento físico en el despacho aduanero y elige el método de análisis pertinente en el marco de las funciones estipuladas en el artículo 15 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT y la Ley General de Aduanas. La Aduana es el organismo del Estado encargado de la administración, control y fiscalización del tráfico internacional de mercancías, entre otros, dentro del territorio aduanero¹⁵, y es en mérito de ello que le corresponde la verificación de las declaraciones presentadas por los importadores a efectos de comprobar que se ajustan a la realidad de los hechos. **3.15.** En el caso de autos, se aprecia que la SUNAT, de acuerdo a la facultad de fiscalización y control que le otorga la norma, emitió los boletines correspondientes a los análisis químicos realizados a las mercancías declaradas en la declaración única de aduanas bajo revisión. En ellos, se determinó que en la aleación del acero el elemento boro no era superior al 0,0008%. Para tal efecto el Laboratorio Central de Aduanas aplicó la Norma ASTM E 415. **3.16.** Asimismo, la resolución administrativa objeto de demanda precisa que la norma ASTM E-415 es un método estándar de análisis químico, que cubre la determinación de aleaciones metálicas y elementos residuales, mediante la espectrometría de emisión óptica al vacío para carbón y aceros de baja aleación, en muestras de control rutinario, pruebas de cuchara, hornos eléctricos y productos terminados, cubriendo la determinación simultánea de veinte (20) elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados en la misma norma ASTM E 415. Por otro lado, el Informe Técnico MAT-OCT-869/05¹⁶, del treinta y uno de octubre de dos mil cinco, en el literal c) del punto 3, ha señalado que: “los métodos de análisis que se utiliza para determinar la composición del acero, tanto en colada como en producto, suelen ser los mismos. Esto se debe a que en ambos casos las muestras a analizar se encuentran en estado sólido” [énfasis agregado]. En ese mismo sentido, el Informe Técnico MAT-DIC-955/2004¹⁷, del trece de diciembre de dos mil cuatro, en el literal c) del punto 3 del rubro “Determinación del Contenido del Boro”, señaló que “la norma ASTM E 415 puede ser utilizada para determinar contenido de boro, tanto en el análisis de producto como en el análisis de colada”. Entonces, se aprecia que ambos métodos (colada y producto), con las particularidades de cada uno, se realizan cuando las muestras están en estado sólido y ambos sirven para establecer el contenido de boro en el acero, aunque con distinta precisión y, por ende, con distintos límites y tolerancias. **3.17.** No se ha demostrado que la norma técnica ASTM E 415 arroje resultados falsos o que resulte inadecuada para determinar la presencia de boro en las planchas o bobinas de acero aleado, sino, únicamente, que el método de análisis “de colada” resultaría más preciso para tal fin. Sin embargo, justamente por tal motivo los parámetros y tolerancias de la norma técnica

ASTM E 415 resultan distintos, sin que ninguno de los informes técnicos presentados la descalifique. **3.18.** Asimismo, la empresa demandante, tanto a lo largo del desarrollo del procedimiento administrativo como en la instancia judicial, no ha presentado medio probatorio alguno que acredite que el equipo utilizado por la administración para practicar el análisis merceológico de la mercancía importada sea inadecuado o no haya cumplido con las especificaciones contenidas en la norma técnica ASTM E 415. En consecuencia, el importador no ha desvirtuado la idoneidad del método aplicado por la administración en el análisis de la mercancía importada, motivo por el cual no puede considerarse que su utilización haya sido arbitraria. **3.19.** Finalmente, carece de asidero señalar que se debió analizar todos los elementos aleados en el producto y no solo el boro, pues precisamente fue la demandante quien indicó que “son planchas laminadas en caliente aleada con boro”, por lo que la Aduana solo estaba obligada a realizar dicha verificación, siendo que al hacerlo se determinó que en la aleación del acero el elemento boro no era superior al 0,0008%. En consecuencia, las infracciones normativas propuestas deben declararse fundadas. **CUARTO. Infracción normativa por aplicación errónea de la Sentencia N° 00452-2012-PA/TC, emitida por el Tribunal Constitucional 4.1.** En cuanto a la aplicación de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 452-2012-PA/TC, del veinticinco de setiembre de dos mil doce, se aprecia que si bien a través de la misma se declaró fundada la demanda de amparo interpuesta por Comercial de Acero Sociedad Anónima en un caso similar al presente; no obstante, dicha sentencia no constituye precedente vinculante, en cuanto no cumple con los parámetros que establece el artículo VII del Nuevo Código Procesal Constitucional (aprobado por Ley N° 31307); por tanto, no tiene efectos jurídicos vinculantes para este poder público. **4.2.** Asimismo, aunque el artículo VI del acotado código establece que: Artículo VI. Control difuso e Interpretación Constitucional [...] Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, se aprecia que el propio Tribunal Constitucional al resolver las solicitudes de aclaración interpuestas por el Procurador Público Adjunto de la SUNAT contra sentencia emitida en el Expediente N° 00452-2012-PA/TC, señaló de manera expresa que [...] lo resuelto en la presente causa no puede ni debe ser tomado en consideración por actuales o futuros actores en procesos constitucionales, ni como doctrina jurisprudencial [...] ni obvio menos —porque no cabría ni se dan las características de ley como precedente vinculante. En tal sentido, no correspondía la aplicación de la misma al caso concreto, por lo que la causal que nos ocupa debe declararse fundada. **QUINTO. Actuación en sede de instancia 5.1.** Entonces, atendiendo a las pretensiones propuestas, es conveniente señalar lo suscitado en el expediente administrativo que dio origen al presente proceso. Así, tenemos: Mediante la Declaración Única de Aduana N° 118-2003-10-116021¹⁸, numerada el dos de octubre del dos mil tres, la empresa demandante declaró la importación de 1,723 toneladas métricas de “Planchas de Acero Laminadas en caliente aleadas con boro, calidad ASTM A36”, las cuales fueron declaradas en la subpartida nacional 7225.40.00.00. Posteriormente, dichas mercancías fueron sometidas a reconocimiento físico. Se procedió a extraer las muestras respectivas y se remitieron a la Dirección de Laboratorio Central. Esta emitió los Boletines Químicos números 118-2003-011579, 118-2003-011581, 118-2003-011582, 118-2003-011583, 118-2003-011585, 118-2003-011588, 118-2003-011589, 118-2003-011590, 118-2003-0115791, 118-2003-011594, 118-2003-011595, 118-2003-011599, 118-2003-011600, 118-2003-011601, 118-2003-011602, 118-2003-011603. Ello dio razón al cambio de las subpartidas declaradas en las series 1, 3, 4, 5, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25 a la subpartida nacional 722.40.00.00, y no las modificadas a las subpartidas nacionales 7208.52.00.00, 7208.51.10.00 y 7208.51.20.00. De ese modo, estas mercancías pagan aranceles equivalentes al 4%, y no de 12%. Con Boletines Químicos N° 118-2003-011580, 118-2003-011584, 118-2003-011586, 118-2003-011587, 118-2003-011592, 118-2003-011593, 118-2003-011596, 118-2003-011597, 118-2003-0115798, 118-2003-011551, 118-2003-011552, se ratifican las subpartidas declaradas en las series 2, 6, 8, 9, 14, 15, 18, 19, 20, 26, 27¹⁹ de las subpartidas nacionales 7208.52.00.00 y 7208.51.10.00, correspondientes a una tasa arancelaria del 12%. Luego de resolver una nulidad, por Resolución Directoral N° 118 3D1000/2005-000501²⁰, del veintitrés de setiembre de dos mil cinco, se declaró fundada en parte la reclamación contra la liquidación de los tributos. Se declaró infundada en cuanto no corresponde modificar las series 2, 6, 8, 9, 14, 15, 18, 19, 20, 26, 27, y se declaró fundado

en el extremo referido a que corresponde modificar las partidas arancelarias de las series 1, 3, 4, 5, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25 a la subpartida nacional 7225.40.00.00. Así, se dispone su reliquidación y la ejecución de la Carta Fianza N° D000-737165 del Banco de Crédito del Perú por US\$ 13,645.00 (trece mil seiscientos cuarenta y cinco dólares americanos con cero centavos). Por Resolución del Tribunal Fiscal N° 06257-A-2006²¹, del veintidós de noviembre de dos mil seis, se resuelve confirmar la resolución directoral antes indicada; ello, bajo el sustento de que los boletines químicos elaborados por la Aduana respecto a las mercancías materia de importación (impugnadas) en el presente caso arrojan resultados que están por debajo del mínimo que exige la nota legal 1 f) del capítulo 72 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 239-2001, por lo que no se puede considerar que la mercancía importada se trate de productos de acero aleado. Agrega, con base en lo señalado, que las mercancías contenidas en las series 2, 6, 8, 9, 14, 15, 18, 19, 20, 26, 27 de la declaración única de aduanas materia de este caso, son planchas de acero sin aleaer que, por sus medidas, deben ser clasificadas en la subpartida nacional 7208.51.10.00 y 7208.52.00.00. Asimismo, considera que corresponde confirmar el cobro de derechos aduaneros equivalentes al 12% del valor declarado, que es la tasa aplicable a las partidas arancelarias señaladas. **5.2.** Entonces, conforme se aprecia de la demanda, en el presente caso se cuestiona la aplicación de la norma ASTM E-415 utilizada por la Intendencia Nacional Aduanas para clasificar la mercancía, por cuanto únicamente se ha examinado la presencia del elemento del boro. Es decir, no se ha determinado de manera simultánea otros elementos (estudio merceológico incompleto). Y, además, porque el análisis químico se realizó sobre el producto terminado, lo que no otorgaría resultados certeros sobre la composición química del acero, cuando debió realizarse, en cambio, el análisis químico de colada del acero. **5.3** De acuerdo a lo desarrollado en el tercer considerando de la presente casación, se ha determinado que la norma ASTM E-415 es un método estándar de análisis químico, que cubre la determinación de aleaciones metálicas y elementos residuales, mediante la espectrometría de emisión óptica al vacío para carbón y aceros de baja aleación, en muestras de control rutinario, pruebas de cuchara, hornos eléctricos y productos terminados, cubriendo la determinación simultánea de veinte (20) elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados en la misma norma ASTM E 415; además, como también se ha indicado, en el Informe Técnico MAT-DIC-955/2004²², de fecha trece de diciembre de dos mil cuatro, en el literal c) del punto 3 del rubro "Determinación del Contenido del Boro", señaló que "la norma ASTM E 415 puede ser utilizada para determinar contenido de boro, tanto en el análisis de producto como en el análisis de colada". **5.4.** Por consiguiente, como aparece de los boletines químicos ya citados, y como también lo ha referido el Tribunal Fiscal, los resultados acerca del porcentaje de boro en las mercancías importadas están por debajo del mínimo legal que exige la norma aduanera, pues para que sean consideradas como acero aleado, de acuerdo a la nota legal f) 1 del capítulo 72 del Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-2007-EF, el nivel de boro tiene que ser superior o igual al 0.0008%; por lo que no se puede considerar que la mercancía importada se trate de productos de acero aleado. **5.5.** Asimismo, tenemos que no se ha presentado medio probatorio alguno que acredite que el espectrógrafo de emisión que utiliza el Laboratorio Central de Aduanas para realizar el análisis químico de las bobinas de acero, no cumple con las especificaciones contenidas en la Norma Técnica ASTM E 415. En consecuencia, el importador no ha desvirtuado la idoneidad del método aplicado por la administración en el análisis de la mercancía importada, motivo por el cual no puede considerarse que su utilización haya sido arbitraria; menos aún, correspondía enviar la muestra a otro laboratorio externo acreditado por Indecopi; a lo que debe agregarse que tampoco se evidencia defecto de motivación alguna en la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada, debido a que la misma cumple con exponer en forma clara y precisa los argumentos que sustentan su decisión. **5.6.** En ese sentido, de todo lo expuesto en la presente casación, se puede concluir que **todas las pretensiones propuestas deben desestimarse**²³; por ende, se evidencia que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06257-A-2006 no incurre en causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, razón por la cual la demanda interpuesta debe declararse infundada en todos sus extremos. **III. DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, de fecha treinta de octubre del dos mil diecinueve (fojas ciento sesenta y seis a ciento sesenta y tres del Cuaderno de Apelación N° 1789-2018-Lima),

y por el Procurador Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, del cuatro de noviembre del dos mil diecinueve (fojas doscientos sesenta y uno a doscientos setenta y cuatro del cuaderno de apelación antes señalado). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de segunda instancia, del veinticinco de octubre de dos mil dieciocho (fojas ciento cuarenta y cuatro a ciento cincuenta y ocho del referido cuaderno de apelación), expedida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número dieciocho, del dos de septiembre del dos mil ocho (fojas quinientos setenta y tres a seiscientos siete del expediente judicial), expedida por la Tercera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada en parte la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON INFUNDADA** la demanda; en los seguido por Tradi Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal; sobre impugnación de resolución administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y devolvieron los actuados. Intervine como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, **BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA. FUNDAMENTOS ADICIONALES DE LA SENORA JUJEZA SUPREMA CABELLO MATAMALA, ES COMO SIGUE:** Luego del estudio correspondiente, me adhiero al voto del señor **BUSTAMANTE ZEGARRA**. Asimismo, en virtud del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, me aparto de cualquier criterio anterior dictado en causas similares. Ello en mérito a las consideraciones que contiene la presente ejecutoria suprema, en tanto coincido con sus fundamentos, los cuales hago míos, y por reflejar una mejor interpretación de las disposiciones legales y constitucionales involucradas. S. CABELLO MATAMALA.

¹ En este párrafo, cuando se haga mención a las fojas, se deberá entender que nos referimos a las del expediente judicial, salvo indicación distinta.

² El motivo fue que el colegiado supremo de segunda instancia no se pronunció respecto a si resulta necesario un examen merceológico completo para verificar otros elementos químicos que conviertan al producto en aleado.

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

⁴ Si bien esta causal fue calificada solo como infracción normativa, de sus fundamentos se advierte que se trata de una causal por inaplicación. Esto debido a que la SUNAT considera que las instancias judiciales no habrían tenido en cuenta que su facultad de control se ejerce sobre "las mercancías arribadas a territorio nacional y sometidas a régimen aduanero", y, para esta recurrente, el método de la cuchara requiere que el análisis jurídico se realice en la planta siderúrgica del proveedor y esto sería fuera del país, lo cual, para la SUNAT, resultaría un imposible jurídico.

⁵ Casación N° 1232-2004-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el veintiocho de febrero del dos mil seis.

⁶ CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario (2001). La casación civil en el Perú: doctrina y jurisprudencia. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 113.

⁷ **Decreto Supremo N° 115-2002-PCM**

Artículo 52. Es el régimen aduanero que permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior, para ser destinadas al consumo.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante, momento en que culmina el despacho de importación.

El despacho urgente de los envíos de socorro y urgencia se efectuará limitando el control de la autoridad aduanera al mínimo necesario, de acuerdo a las condiciones, límites, entre otros aspectos que establezca el Reglamento.

⁸ Vigente al momento de los hechos

⁹ Vigente al momento de los hechos

¹⁰ **Procedimiento INTA-PE.00.03 - Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras (versión 2)**

1. Reconocimiento Físico es la acción mediante la cual el Especialista u Oficial de Aduanas en los casos que corresponda, verifica que la mercancía presentada a reconocimiento coincida con lo consignado en la Declaración, Orden de Embarque para el caso de Exportación, y su documentación complementaria en cuanto a su naturaleza, especie o calidad, valor, cantidad, peso, medida o volumen, de acuerdo a la mercancía, comprobando su clasificación arancelaria, tratamiento tributario aplicable, prohibiciones, restricciones o excepciones a que pudiera estar afectada y autorizaciones exigibles para el régimen, operación o destino aduanero al que se encuentra solicitada.

¹¹ Conforme se desprende del ítem VII, literal B, numeral 1, del Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras, versión 2: "1. Solo se encuentran sujetas a extracción de muestra, las mercancías que por su naturaleza requieran de análisis químico para determinar su clasificación arancelaria o valor".

¹² **Procedimiento INTA-PE.00.03 - Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras (versión 2)**

4. El Especialista u Oficial de Aduanas encargado del reconocimiento, determina la cantidad de bultos que reconocerá efectivamente, seleccionando de acuerdo con la naturaleza del producto en forma aleatoria, no menos del 5% del total de

los bultos presentados a despacho, con excepción de la mercancía presentada a granel, por tubería, etc., en las cuales el reconocimiento se efectúa sobre el total del lote.

¹³ **Decreto Legislativo N° 809**

Artículo 49°.- La Sunat, señalará los porcentajes de reconocimiento física aleatorio de las mercancías sujetas a los regímenes, operaciones y destinos aduaneros, así como los lugares en los que podrá efectuarse. La regla general aplicable a dichos porcentajes de reconocimiento será de cinco por ciento (5%), pudiendo la Sunat aplicar porcentajes mayores, el que en ningún caso deberá exceder del quince (15%), salvo el caso de las aduanas de provincia cuyo porcentaje será aprobado por Resolución de Superintendencia conforme a los criterios que establezca el reglamento.

Los porcentajes señalados en el párrafo anterior no incluirán aquellas mercancías cuyo reconocimiento físico sea obligatorio, de acuerdo con lo señalado por disposiciones específicas.

¹⁴ INTA-PE.00.03 versión 2, numeral VII, literal C.

¹⁵ Conforme indica el artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, en concordancia con el literal f) del artículo 14 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM.

¹⁶ Fojas 445 del tomo II del expediente administrativo

¹⁷ Fojas 107 del tomo III del expediente administrativo

¹⁸ Fojas 38 a 47 del tomo I del expediente administrativo

¹⁹ Todos los boletines se encuentran de fojas 37 a 63 del expediente administrativo

²⁰ Fojas 330 del tomo I del expediente administrativo

²¹ Fojas 486 del tomo II del expediente administrativo

²² Fojas 107 del tomo III del expediente administrativo

²³ La Corte Suprema ha emitido pronunciamiento en el mismo sentido en las Casaciones 5911-2018-Lima, 5077-2018-Lima y 5064-2018-Lima, del veinte de abril del dos mil veintidós; y en la Casación N° 4979-2018-Lima, de fecha doce de abril del mismo año, entre otras.

C-2201944-28

CASACIÓN N° 98-2022 LIMA

TEMA: CONTRADICCIÓN EN LOS RESULTADOS DE LOS REQUERIMIENTOS EMITIDOS EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

SUMILLA: La sentencia de vista no se ajusta a derecho al señalar que no es contradictorio que en los Resultados de los Requerimientos N° 01222110000340 y N° 0122110000736 se dejara constancia de un cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, respecto de los servicios de asesoría técnica y de ajuste de precios. Los indicados documentos resultan contradictorios, debido a que pretenden justificar el desconocimiento del gasto y del derecho al crédito fiscal de las operaciones observadas, señalando que estas no resultan fehacientes y que, además, no han cumplido con el principio de causalidad, ello en tanto la causalidad constituye un aspecto que se analiza luego de que se haya demostrado la fehaciencia o realidad del gasto.

PALABRAS CLAVE: indebida motivación del acto administrativo, principio de causalidad en el impuesto a la renta, criterio de fehaciencia del gasto

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitres

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

La causa número noventa y ocho, guion, dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa Corporación Lindley S.A. mediante escrito presentado el dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento sesenta y nueve del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cuarenta y siete del EJE), que revoca en parte la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número veinticuatro, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta y nueve del EJE), que declaró fundada en parte la demanda; y, reformándola, declara infundada la demanda en todos los extremos que fueron estimados en su oportunidad; y la confirma en lo demás que contiene. **I.1. Antecedentes I.1.1 Demanda** El dos de octubre de dos mil dieciocho, **Corporación Lindley Sociedad Anónima** interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando pretensiones de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, y, con ello, los reparos al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) de diversos periodos

del mismo ejercicio. Como pretensión accesoria a la principal, solicita que: **1.** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por el impuesto a la renta e el IGV del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025822 a N° 012-003-0025833 y N° 012-003-0025769 a N° 012-003-0025781, así como de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018664 a N° 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N° 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. **2.** Se declare la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N° 0122110000928, del veintiséis de julio de dos mil once, con los que se comunicó a la empresa las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. La demandante sustenta su demanda principalmente en los siguientes fundamentos: a) La empresa demandante manifiesta que recién al ser notificada con el Requerimiento N° 0122110000736, emitido por la administración al concluir el procedimiento de fiscalización en mérito al artículo 75 del Código Tributario, tuvo conocimiento de que los reparos efectuados al impuesto a la renta del año dos mil siete se derivaban de observaciones a la deducibilidad de los gastos en tanto en dicho requerimiento se sustentó la base legal del reparo en los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Afirma que, con anterioridad, las observaciones que se puso en su conocimiento se encontraban referidas a costo computable y al valor de mercado. b) En tal sentido, la empresa sostiene que, durante el procedimiento de fiscalización, la administración no le otorgó la oportunidad de realizar un adecuado ejercicio de su derecho de defensa con respecto a la aplicación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que determina que las resoluciones de determinación y de multa emitidas adolezcan de causal de nulidad, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7491-1-2017. c) Señala la parte demandante que la administración y el Tribunal Fiscal no han realizado una debida valoración de los medios probatorios aportados que acreditan la fehaciencia de los servicios observados, lo que configura una flagrante vulneración del artículo 125 del Código Tributario, del artículo 163 de la Ley de Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil. d) Agrega que el Tribunal Fiscal ha actuado en forma indebida al variar los fundamentos de los reparos efectuados por la administración, violando la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario. **I.1.2 Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número veinticuatro, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta y nueve del EJE), **declaró fundada en parte la demanda** en el extremo de la deducción del gasto del "servicio de fee de asesoría" y del "servicio ajuste de precios" del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, específicamente por lo analizado en el considerando décimo noveno y en el considerando vigésimo; y en el extremo del crédito fiscal del IGV del ejercicio dos mil siete, por los puntos analizados en el numeral 1 al 9 y del numeral 10 al 14 del vigésimo segundo considerando; **y declaró infundada la demanda en lo demás que contiene.** La sentencia de primera instancia se fundamenta en lo siguiente: a) Cabe señalar que el Juzgado emite una nueva sentencia al haber sido declarada nula la sentencia anterior. Al respecto, en el considerando noveno de la sentencia de vista anterior (fojas ochocientos cuarenta y tres del EJE), se fundamentó la nulidad de la primera sentencia apelada en la "inobservancia del principio de congruencia procesal", pues no se verifica la debida coherencia y correspondencia entre sus partes considerativa y resolutive, en función a lo que constituye el petitum de la demanda [...] [énfasis agregado]. b) El Juzgado señala en este nuevo pronunciamiento que los reparos a los comprobantes de pago de la demandante por no reunir los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago al no describir cantidad, unidad de medida ni precio por unidad, no resultarían aplicables a ella en tanto esta ha prestado un servicio y no ha realizado una venta de bienes. En tal sentido, ni la administración tributaria ni el Tribunal Fiscal han evaluado si la demandante debió detallar el tipo de servicio prestado para efectos de que sea posible la verificación por parte de la administración, por lo que resulta amparable la demanda en este extremo. c) En cuanto al reparo al crédito fiscal del IGV, el Juzgado señala que en la fiscalización se le requirió a la empresa que sustente requisitos sustanciales del crédito fiscal, por lo que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada adolece de causal de nulidad al sustentarse en requisitos formales del crédito fiscal. d) Señala el Juzgado que en el

Resultado del Requerimiento N° 0122110000736 se incurre en ambigüedad, al señalar, por un lado, que los servicios mencionados no son fehacientes y, por otro, al inferir con extrema claridad que no cumplen con el principio de causalidad. El Juzgado sostiene que la ambigüedad es manifiesta y atenta contra la predictibilidad de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en otros casos, pues una vez que se determina que el gasto cumple con el requisito de la fehaciencia, se ingresa recién a analizar no solo si el mismo resulta causal sino también si se cumple con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad. I.1.3 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, emite la sentencia de vista mediante resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas mil ciento cuarenta y siete del EJE), que **revoca en parte** la sentencia apelada —en el extremo que declara fundada en parte la demanda sobre la deducción del gasto del “servicio de fee de asesoría” y del “servicio ajuste de precios” del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, específicamente por lo analizado en los considerandos décimo noveno y vigésimo; y sobre el crédito fiscal del impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil siete, por los puntos analizados en los numerales 1 al 9 y 10 al 14 del vigésimo segundo considerando; y ordena al Tribunal Fiscal proceda a emitir un nuevo pronunciamiento en el que subsane los errores advertidos en el presente proceso, en el plazo de quince días hábiles, ordenando lo que corresponda, acorde a los parámetros establecidos en la presente resolución judicial, bajo responsabilidad funcional—; y **reformándola, declara infundada la demanda en tales extremos, y, confirma la misma sentencia apelada en cuanto declaró infundada la demanda en lo demás que contiene.** La sentencia de segunda instancia se fundamenta en lo siguiente: a) El colegiado superior señala en su considerando décimo cuarto que la empresa demandante no cumplió con acreditar fehacientemente la realización de i) los servicios de asesoría técnica prestados por Corporación Inka Kola Perú S.R.L. (en control de calidad, importación de concentrado de bebidas, publicidad, mercadeo, investigación de mercado, asesoría en temas regulatorios y de protección al consumidor), los cuales afirma la demandante que se prestaron mediante reuniones periódicas, correos electrónicos, conversaciones telefónicas, entre otros. En cuanto al personal contratado para realizar el servicio, la demandante señala que Corporación Inka Kola contrató a Coca Cola Servicios del Perú para dicho fin, a fin de que esta prestara los servicios en nombre de aquella; y ii) las operaciones de ajustes de precios consignados en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inka Kola Perú S.R.L. Luego de analizar los medios probatorios aportados, la Sala Superior arribó a la conclusión de que los mismos no permiten corroborar el desarrollo de las asesorías técnicas ni el concepto de ajustes de precios. En consecuencia, los reparos tributarios efectuados con incidencia en el impuesto a la renta y en el IGV del año dos mil siete, resultan justificados y ceñidos a derecho. b) En el considerando décimo sexto, la sentencia de vista señala que carece de asidero legal lo argumentado por la defensa técnica de la demandante sobre que corresponde revocar la apelada en cuanto existe un cuestionamiento simultáneo de causalidad y fehaciencia, en tanto a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación de la fehaciencia de las operaciones observadas; de modo que el colegiado superior advierte que no existe motivación contradictoria por un supuesto cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad que pudiera generar la nulidad del acto administrativo impugnado para efectos de los reparos al crédito fiscal del impuesto general a las ventas. c) La Sala revisora decide revocar en parte la sentencia apelada, debido a que conforme lo desarrolla en su décimo quinto considerando: i) la sentencia apelada incurre nuevamente en una motivación incongruente, al apreciarse que los argumentos por los cuales la a quo ha declarado fundada en parte la demanda son distintos a los esgrimidos por la empresa accionante en su escrito postulatorio de demanda; ii) según se constata de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000340 y N° 0122110000736 el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad; por tanto, no existe motivación contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, como erróneamente lo sostiene la a quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; iii) la a quo, en la sentencia apelada, no ha resuelto lo que constituye materia controvertida con relación al reparo por ajustes de precios,

esto es, si los ajustes de precios se encontraban sustentados fehacientemente, y se ha limitado a hacer referencia a la naturaleza de dicho concepto y el cumplimiento de los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, pese a que tales aspectos no fueron argumentados por la empresa contribuyente en su escrito de demanda; y iv) contrariamente a lo señalado por la a quo en el considerando vigésimo segundo de la sentencia recurrida, no se verifica vulneración al debido procedimiento al haberse incorporado en el cierre del procedimiento de fiscalización el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios con incidencia en el citado impuesto, se sustentan en lo previsto en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referido a que solo dan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta, no así en el incumplimiento de requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal (contemplados en el aludido artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas). I.2 Recurso de casación El dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno, el representante legal de la empresa Corporación Lindley S.A. interpone recurso extraordinario de casación (fojas mil ciento sesenta y nueve del EJE). Sustenta su recurso en las siguientes causales: 1) **“Infracción normativa procesal por vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil”** Los argumentos son los siguientes: a) Del considerando noveno de la sentencia recurrida se advierte que la Sala Superior estima la utilización de argumentos que no formaron parte de la demanda y que ello constituiría un vicio que ameritaría la declaración de nulidad de la sentencia apelada; sin embargo, actuando de forma incoherente con su anterior sentencia de vista (resolución número diecinueve), y en lugar de declarar la nulidad de la sentencia de primera instancia, ha dispuesto pronunciarse sobre el fondo de la controversia. Del mismo modo, no ha explicado el porqué de su decisión. b) La motivación de la sentencia de vista es aparente, porque el ad quem intenta dar la impresión de contener un análisis del caso, cuando en realidad esconde una decisión manifiestamente arbitraria y contraria al pronunciamiento anterior de la misma Sala, con lo cual, también se ha incurrido en motivación absolutamente deficiente c) En el recurso de apelación se plantearon dos argumentos: i) la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización, que implica la modificación de los fundamentos legales del reparo y la vulneración del derecho al debido procedimiento; y, ii) el cuestionamiento simultáneo de la fehaciencia y causalidad, que afectó el reparo al crédito fiscal por el impuesto general a las ventas. Sin embargo, la Sala Superior solo se pronunció sobre el segundo argumento, dejando incontestado el primer argumento del recurso de apelación y omitiendo explicar porque se estaría desestimando. 2) **“Infracción normativa material por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS”** a) Cuando la Administración Tributaria repara los gastos efectuados por un contribuyente, puede señalar —de manera excluyente— que son “no fehacientes” o “no causales”; por lo que, carece de toda lógica afirmar que un gasto sea calificado como no fehaciente y no causal, a la vez. Sin embargo, pese a ello, para la Sala Superior no existiría una motivación contradictoria en la decisión de la SUNAT. b) Si el ad quem hubiera interpretado correctamente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, habría concluido que se presume la fehaciencia de la operación analizada. Esto es, el artículo 37 precitado evalúa la necesidad del gasto y presupone su existencia previa, por lo que, en tal entendido, el gasto existe y se vincula a una operación que ha ocurrido en la realidad. Por tanto, la aplicación de tal dispositivo implica concluir necesariamente que se comprobó, previamente, que la operación sí es fehaciente. c) La Sala Superior incurrió en la infracción normativa mencionada, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y no causal; dado que, el cuestionamiento a la realidad de la operación y el análisis de su causalidad es abiertamente contradictorio. 3) **Infracción normativa material por inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y los artículos 4 y 6 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF”** a) A partir de los artículos mencionados se puede concluir que: i) las observaciones deben comunicarse únicamente mediante

requerimientos, emitidos de forma previa al requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario; ii) una vez comunicadas las observaciones, el sujeto fiscalizado puede presentar sus descargos, y la evaluación de los mismos puede recogerse en un resultado de requerimiento; iii) las normas que regulan el procedimiento de fiscalización, recogidas en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT no prevén ningún mecanismo para que el sujeto fiscalizado pueda presentar descargos ante alguna observación recogida en un resultado de requerimiento; y, iv) a través del requerimiento previsto en el artículo 75 del Código Tributario, únicamente se comunican las conclusiones sobre las observaciones formuladas previamente en otro requerimiento. b) La Sala Superior ha inaplicado el artículo 75 del Código Tributario y los artículos 4 y 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, porque las observaciones a la fehaciencia y la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo, al emitido en virtud del artículo 75 del citado Código. Incluso, en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista se ha constatado que mediante el Requerimiento N° 0122110000340 únicamente se solicitó explicar el tratamiento tributario y, la naturaleza de los ajustes de precios y FEE de asesoría, sin comunicar observación alguna de fehaciencia y/o causalidad; más bien, tales observaciones se realizaron a través del Resultado de Requerimiento N° 0122110000340. **Auto calificatorio** Mediante el auto calificatorio del veintitrés de mayo de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante, por las causas señaladas en el acápite anterior (fojas trescientos ochenta y ocho del cuaderno de casación). **III. CONSIDERANDO** **Primero: Delimitación del petitorio 1.1** Es materia de pronunciamiento de fondo, el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Corporación Lindley S.A. contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, **revoca en parte** la sentencia apelada y, **reformándola, declara infundada la demanda.** **1.2** La empresa trae a casación las siguientes infracciones normativas: a) Vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil b) Infracción normativa material por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS c) Inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y los artículos 4 y 6 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF **1.3** En el presente caso, la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la causal procesal, examinando si la sentencia impugnada ha incurrido en vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, con arreglo al numeral 5 del artículo 139 de la Constitución, el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil. **Segundo: Sobre la infracción normativa por vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil 2.1** Sobre el particular, es pertinente previamente precisar el contenido convencional y constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la debida motivación de las decisiones judiciales, que además de gozar de protección constitucional también se encuentra reconocido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Este derecho ha merecido interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), que establece que permite verificar la materialización del derecho a ser oído y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos¹, que es un derecho a ser juzgado por las razones que el derecho suministra: [...] la motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.2** Ahora bien, para

determinar si la sentencia de vista ha vulnerado el derecho fundamental denunciado, el examen a efectuar debe partir necesariamente de los propios fundamentos o razones que sirvieran de sustento a la sentencia impugnada. Por lo que, al realizar el control de derecho de la resolución impugnada, se analizarán las razones expuestas en la resolución materia de casación que justificaron la decisión contenida en la recurrida de revocar en parte la sentencia apelada, y, reformándola, declarar infundada la demanda, en lo que respecta a la fundamentación de la causal anotada en la parte expositiva de la presente ejecutoria suprema. **2.3** Examinando el desarrollo argumentativo de la sentencia de vista, se observa que: **2.3.1** En el considerando primero, se expone que ocurren en apelación la empresa demandante y las entidades SUNAT y Tribunal Fiscal. **2.3.2** En el considerando segundo, se señalan los agravios expuestos por la parte demandada SUNAT; en el considerando tercero, se precisan los agravios expuestos por la parte demandada Tribunal Fiscal; en el considerando cuarto, se exponen los agravios de apelación de la defensa técnica de la parte demandante. **2.3.3** En el quinto considerando, se precisan las pretensiones postuladas por la empresa demandante: como pretensión principal, pide se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05295-3-2018, de fecha diecisiete de julio del dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140010093 y, de ese modo, los reparos vinculados con la deducción de diversos egresos que inciden en el cálculo del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y del crédito fiscal del impuesto general a las ventas de distintos meses de ese mismo período; y, como pretensión accesoria, que se declare la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por impuesto a la renta e IGV del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025822 a N° 012-003-0025833, N° 012-003-0025769 a N° 012-003-0025781, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018664 a N° 012-002-0018675 y N° 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta del dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el IGV de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos; asimismo, se declare la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000736, del veintisiete de junio del dos mil once, y N° 012211000928, del veintiséis de julio del dos mil once, a través de los cuales se comunicaron las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. **2.3.4** En el considerando sexto, la recurrida detalla el acto administrativo impugnado en el presente proceso, que viene a ser la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05295-3-2018, de fecha diecisiete de julio del dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, del veintinueve de diciembre del dos mil once, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025769 a N° 012-003-0025781 y N° 012-003-0025822 a N° 012-003-0025833, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de dos mil siete e IGV de enero a diciembre de dos mil siete, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018637 y N° 012-002-0018664 a N° 012-002-0018675, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **2.3.5** En el considerando séptimo, la sentencia impugnada refiere que las resoluciones de determinación y de multa se emitieron como consecuencia de la fiscalización que la administración tributaria realizara a la empresa ahora demandante respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete y al IGV de enero a diciembre del dos mil siete, y en la que se formularon reparos al costo, gasto y al crédito fiscal por servicios de asesoría técnica y ajustes de precio no sustentados; por lo cual la sentencia de segunda instancia precisa que corresponde dilucidar si los mencionados reparos han sido formulados conforme a ley. **2.3.6** En los considerandos octavo, noveno, décimo y undécimo, la recurrida anota las normas tributarias aplicables a la presente controversia, esto es: los artículos 20 y 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF; el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF; y el inciso a) del numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, respectivamente. **2.3.7** En el considerando duodécimo, la impugnada se pronuncia sobre la fehaciencia de las operaciones de gasto o costo y que sustentan el derecho a ejercer el crédito fiscal del IGV respecto de las cuales. Indica que no solo se debe contar con los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes o servicios, sino que, en principio, se debe acreditar fehacientemente la realización de las operaciones y, luego, la necesidad de incurrir en tales gastos, cumpliendo con los

criterios de normalidad, razonabilidad, generalidad, entre otros. **2.3.8** En el considerando décimo tercero, la sentencia de vista señala que, al analizar las actuaciones de la presente controversia, advierte que en el procedimiento de fiscalización tributaria seguido a la empresa demandante se le solicitó explicar el tratamiento contable tributario (contabilización en cuentas de costos y/o gastos) y la naturaleza de los conceptos "ajuste de precios" y "fee de asesoría", descritos en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú S.R.L. y que se contabilizaron en las cuentas Materias Primas (602030000), Servicio de Asesoría Técnica (639240001) y Servicio de Asesoría Técnica CT (639270001); así como la determinación del valor del ajuste de precio. Asimismo, acota que, como resultado del citado procedimiento, la empresa no proporcionó documentación que permita validar de manera fehaciente el costo o gasto de operaciones gravadas con el impuesto a la renta. En consecuencia, indica que la administración procedió a reparar para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete, el importe de cincuenta y tres millones doscientos ochenta y cinco mil noventa y siete soles (S/53'285,097.00), por los conceptos "servicios de asesoría técnica" y "ajustes de precios". En el considerando décimo cuarto, la impugnada indica que con arreglo a los resultados obtenidos en el procedimiento de fiscalización y luego de meritarse los medios probatorios ofrecidos, concluye que la empresa contribuyente no cumplió con acreditar fehacientemente la realización de los servicios de asesoría técnica y las operaciones de ajustes de precios, consignados en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú S.R.L., por el importe de cincuenta y tres millones doscientos ochenta y cinco mil noventa y siete soles (S/53'285,097.00). En el considerando décimo quinto, se pronuncia respecto a la incongruencia de la sentencia apelada al declarar fundada en parte la demanda basándose en argumentos distintos a los esgrimidos por la demandante. En el décimo sexto considerando, la sentencia de vista se pronuncia sobre los agravios de la empresa demandante consistentes en que se debe revocar la sentencia de primera instancia en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización del impuesto a la renta, y en que corresponde que el Juzgado ampare también la denuncia de defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del impuesto general a las ventas. **2.4** En ese orden de ideas, se establece que la sentencia de vista objeto de casación ha cumplido con expresar los fundamentos fácticos y jurídicos de su decisión, con relación a determinar si los reparos al costo, gasto y al crédito fiscal por servicios de asesoría técnica y ajustes de precio, han sido formulados conforme a ley. En tal sentido, **no corresponde estimar las infracciones normativas** de vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil; sin perjuicio de anotar que ello no conlleva la corrección material de las premisas normativas de la recurrida, corrección que se analizará en los considerandos siguientes. **2.5** De otra parte, la empresa recurrente denuncia: i) que la sentencia de vista incurre en vicio de motivación aparente debido a que estima la utilización de argumentos que no formaron parte de la demanda y que ello constituiría un vicio que ameritaría la declaración de nulidad de la sentencia apelada; y ii) que el ad quem intenta dar la impresión de efectuar un análisis del caso, cuando en realidad esconde una decisión manifiestamente arbitraria y contraria al pronunciamiento anterior de la misma Sala, con lo cual también se ha incurrido en motivación absolutamente deficiente. **2.5.1** Sobre el particular, advertimos que, en el considerando décimo quinto de la sentencia de vista, esta se pronuncia sobre la incongruencia de la sentencia apelada en los siguientes términos: DÉCIMO QUINTO.- Que, en esta línea, es conveniente precisar que: i) la sentencia apelada incurre nuevamente en una motivación incongruente, al apreciarse que los argumentos por los cuales la A-quo ha declarado fundada en parte la demanda son distintos a los esgrimidos por la empresa accionante en su escrito postulatorio de demanda; ii) según se constata de los Resultados de los Requerimientos números 0122110000340 y 0122110000736, el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la Administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad, por tanto, no existe motivación contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad como erróneamente lo sostiene la A-quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; iii) la A-quo, en la sentencia apelada, no ha resuelto lo que

constituye materia controvertida en relación al reparo por ajustes de precios, esto es, si los ajustes de precios se encontraban sustentados fehacientemente, limitándose a hacer referencia a la naturaleza de dicho concepto y el cumplimiento de los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, pese a que tales aspectos no fueron argumentados por la empresa contribuyente en su escrito de demanda; [...]. **2.5.2** Contrariamente a lo señalado por la empresa recurrente, no se advierte que la sentencia de vista haya incurrido en vicio de motivación aparente. De lo examinado en control de motivación, se establece que la recurrida ha cumplido con pronunciarse adecuadamente, conforme se advierte en su considerando décimo quinto, sobre la incongruencia de la sentencia de primera instancia; **por lo que resulta infundada la causal denunciada en este extremo del recurso interpuesto**, sin perjuicio de anotar que ello no supone la corrección material de las premisas normativas de la recurrida. **2.6** De otra parte, la empresa recurrente argumenta que en su recurso de apelación se plantearon dos argumentos: i) la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización, que implica la modificación de los fundamentos legales del reparo y la vulneración del derecho al debido procedimiento; y ii) el cuestionamiento simultáneo de la fehaciencia y causalidad, que afectó el reparo al crédito fiscal por el impuesto general a las ventas. Sin embargo, la empresa recurrente afirma que la Sala Superior solo se pronunció sobre el segundo argumento, dejando incontestado el primer argumento del recurso de apelación y omitiendo explicar por qué se estaría desestimando. Uno de los principios que forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las decisiones judiciales es precisamente el principio de congruencia procesal, recogido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que garantiza que el juzgador resuelva cada caso concreto sin omitir, alentar o exceder las pretensiones formuladas por las partes; es decir, exige que en las resoluciones haya un nexo entre todos los puntos objeto de debate y el fallo del juez. En ese sentido, se entenderá que se ha vulnerado el citado principio cuando la sentencia o resolución contenga una motivación sustancialmente incongruente, pues el derecho a la tutela judicial efectiva y, en concreto, el derecho a la debida motivación de las sentencias, obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa); por lo que el incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.6.1** Sobre el particular, cabe señalar que la sentencia de vista expone en su décimo sexto considerando lo siguiente: DÉCIMO SEXTO.- Que, finalmente, lo arguido por la defensa técnica de la empresa accionante, en cuanto a que se debe revocar la sentencia recurrida en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 (de la Ley del Impuesto a la Renta) en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, así como que corresponde que el Juzgado ampare también el defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, carece de rigor de asidero, toda vez que a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación respecto a la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que no existe motivación contradictoria, por un supuesto cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, que pudiera generar la nulidad del acto administrativo impugnado en este proceso, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; [...]. **2.6.2** Con respecto a lo denunciado por la empresa recurrente, no se advierte vicio de incongruencia omisiva en la sentencia de vista, en tanto lo argumentado por la defensa técnica de la recurrente se encuentra referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, aspecto relacionado al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, lo cual igualmente incide en los reparos al crédito fiscal del IGV, y se aprecia que los agravios expuestos por la empresa han sido atendidos en el décimo sexto considerando de la recurrida, por lo que no existe vicio de incongruencia omisiva de la sentencia impugnada. En consecuencia, conforme a lo anteriormente desarrollado, resulta **infundada esta causal denunciada en el recurso extraordinario de la demandante. Tercero: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del**

Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS 3.1 La empresa recurrente aduce, en esencia, lo siguiente: a) Cuando la administración tributaria repara los gastos efectuados por un contribuyente, puede señalar —de manera excluyente— que son “no fehacientes” o que son “no causales”; por lo que carece de toda lógica afirmar que un gasto sea calificado como no fehaciente y como no causal a la vez. Sin embargo, pese a ello, para la Sala Superior no existiría una motivación contradictoria en la decisión de la SUNAT. b) Si el ad quem hubiera interpretado correctamente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, habría concluido que se presume la fehaciencia de la operación analizada. Esto es, el artículo 37 precitado evalúa la necesidad del gasto y presupone su existencia previa, por lo que, en tal entendido, el gasto existe y se vincula a una operación que ha ocurrido en la realidad. Por tanto, la aplicación de tal dispositivo implica concluir necesariamente que se comprobó, previamente, que la operación sí es fehaciente. c) La Sala Superior incurrió en la infracción normativa mencionada, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y es no causal, dado que el cuestionamiento a la realidad de la operación y el análisis de su causalidad son abiertamente contradictorios. **3.2 En función nomofiláctica**, para establecer el sentido interpretativo de la disposición denunciada, corresponde acudir a su texto legal. **3.2.1** Al respecto, el primer párrafo y el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establecen lo siguiente: Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros. **3.2.2** Conforme puede advertirse, la norma bajo comentario desarrolla lo que la doctrina especializada en derecho tributario denomina principio de causalidad en el impuesto a la renta, por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, bajo los criterios, entre otros, de generalidad y razonabilidad. **3.2.3** Si bien la norma denunciada no desarrolla en forma expresa el criterio de fehaciencia, cabe señalar que dicho criterio igualmente se encuentra implícito en la norma en mención, toda vez que la deducibilidad de las operaciones que constituyan gasto se encuentra vinculada con el hecho de que las mismas erogaciones que lo constituyan efectivamente hayan ocurrido en la realidad, luego de lo cual, la Administración Tributaria procederá a verificar si los referidos gastos objeto de verificación cumplen o no con el principio de causalidad, con el criterio de normalidad, así como con los criterios de generalidad y razonabilidad, conforme lo establecen el primer y el último párrafos del citado artículo 37, según corresponda a cada caso. **3.2.4** En ese sentido, “cuando la Administración solicita que se acredite la fehaciencia de las erogaciones que se dedujeron de la renta bruta, lo que está detrás de ese requerimiento es la probanza, en niveles razonables, de la veracidad de la operación. No a nivel contable ni de comprobantes de pago, lo cual es insuficiente, sino de su realización efectiva”. Ante lo afirmado precedentemente, corresponde concordar lo señalado por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta con lo estipulado por los incisos 5 y 6 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, aplicable por razones de temporalidad, que señala: Artículo 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: [...] 5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que Texto Único Ordenado le sean solicitadas. Esta obligación incluye la de proporcionar los

datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal. 6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas. [...] **3.2.5** Por ello, para efectos de que se establezca la fehaciencia de las operaciones realizadas, resulta imprescindible que el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas con sus proveedores (compraventa de bienes, prestación de servicios, entre otros), mediante la documentación y demás medios probatorios que puedan constituir indicios razonables de que se produjeron realmente. Por otro lado, resulta de suma importancia que la administración tributaria lleve a cabo diversas acciones, mediante el procedimiento de fiscalización respectivo, con la finalidad de verificar la efectiva realización de tales operaciones, teniendo en cuenta los medios probatorios aportados por el contribuyente, así como los cruces de información que la administración tributaria realice con los proveedores de este. **3.2.6** Así, los autores antes citados señalan lo siguiente: En el caso de las operaciones fehacientes, entendidas como aquellas operaciones cuya existencia debe ser sustentada razonablemente, el bien jurídico constitucionalmente protegido es el interés del Fisco, que deberá ser ponderado con los derechos-principios de propiedad y libertad de empresa de cada ciudadano, entre otros. Como todo principio o bien jurídico dentro de un Estado Constitucional, no puede ser defendido ni aplicado de manera absoluta. Por ende, la afectación adicional en la esfera jurídica del contribuyente que representa la [...] carga de contar con elementos de mayor probanza para sus operaciones, debe ser razonable y proporcional a la operación y según el contribuyente del que se trate. Solo así la fehaciencia exigida en las operaciones de los contribuyentes puede concedirse con el proyecto social y democrático recogido en la Constitución y justificar el porqué de su existencia. **3.2.7** Teniendo claro el sentido interpretativo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a la luz de lo antes señalado sobre el principio de causalidad y el criterio de fehaciencia de las erogaciones que constituyen gasto, Miguel Carrillo Bautista sostiene: [...] una vez analizada la fehaciencia del gasto, SUNAT entrará a analizar si el mismo resulta causal, y si se cumplen además con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad en el caso de los gastos en favor del personal; sin embargo si SUNAT desconoce el gasto alegando que no resulta fehaciente y que no se ha cumplido con el principio de causalidad, el reparo pone en evidencia una total contradicción, toda vez que la causalidad es un elemento que se analiza cuando se ha demostrado la fehaciencia del gasto, esto es, no puede alegarse que el gasto es no fehaciente y no causal a la vez, deviniendo en nulo el reparo, tal como lo ha señalado diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal [...]. **3.2.8** La empresa recurrente sostiene, en suma, que la sentencia de vista incurrió en la infracción normativa denunciada de interpretación errónea del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al sostener que no es contradictorio que una resolución establezca simultáneamente que una operación es no fehaciente y es no causal; dado que el cuestionamiento sobre la realidad de la operación y el análisis sobre su causalidad son abiertamente contradictorios. **3.2.8.1** Conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, se ha advertido que en los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000340 y N° 0122110000736, la administración dejó constancia de sus conclusiones respecto de los servicios prestados por Corporación Inka Kola (“fee de asesoría” y “ajuste de precios”), que son no fehacientes y además son no causales, lo que evidencia una clara contradicción en el reparo formulado a la empresa recurrente con incidencia en el impuesto a la renta y en el impuesto general a las ventas correspondientes al periodo dos mil siete. **3.2.8.2** Al respecto, la sentencia de vista señala, en el décimo quinto considerando, lo siguiente: [...] ii) según se constata de los Resultados de los Requerimientos números 0122110000340 y 0122110000736, el reparo por servicios de asesoría técnica se fundamenta en que pese a los documentos presentados por la empresa accionante durante la fiscalización, estos no acreditaron la fehaciencia del servicio observado, por lo que la Administración no pudo pasar a analizar el cumplimiento del principio de causalidad, por tanto, no existe motivación contradictoria relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad como erróneamente lo sostiene la A-quo en el considerando décimo noveno de la sentencia recurrida; [...]

3.2.8.3 Asimismo, en su considerando décimo sexto, la recurrida expone lo siguiente: **DÉCIMO SEXTO.-** Que, finalmente, lo argüido por la defensa técnica de la empresa accionante, en cuanto a que se debe revocar la sentencia recurrida en el extremo referido a la incorporación de los artículos 37 y 44 (de la Ley del Impuesto a la Renta) en el tramo final de la fiscalización del Impuesto a la Renta, así como que corresponde que el Juzgado ampare también el defecto de motivación contradictoria, relacionada al cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, carece en rigor de asidero, toda vez que a lo largo del procedimiento de fiscalización se ha señalado que el fundamento determinante de los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios es la falta de acreditación respecto a la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que no existe motivación contradictoria, por un supuesto cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, que pudiera generar la nulidad del acto administrativo impugnado en este proceso, para efectos de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; [...] **3.2.8.4** Lo sostenido por la sentencia de vista para justificar que no resultaba contradictorio el que en los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000340 y N° 0122110000736 se dejara constancia de un cuestionamiento simultáneo de fehaciencia y causalidad, respecto de los servicios prestados por Corporación Inka Kola ("fee de asesoría" y "ajuste de precios"), no se ajusta a derecho, debido a que los citados resultados de requerimiento contienen una indebida motivación, por ser contradictorios, ya que pretenden justificar el desconocimiento del gasto y del derecho al crédito fiscal, señalando que los mismos no resultan fehacientes y que además no han cumplido con el principio de causalidad, en tanto que la causalidad constituye un criterio que se analiza luego de que se ha demostrado la fehaciencia del gasto. Esta contradicción evidencia que, adicionalmente, la sentencia de vista ha inaplicado el numeral 6.3. del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Asimismo, la indebida motivación de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000340 y N° 0122110000736 afecta el derecho de defensa de la empresa contribuyente, y vicia de nulidad a los referidos resultados de los requerimientos, los mismos que constituyen el fundamento de los reparos efectuados por la administración en la presente controversia. La norma denunciada por la empresa recurrente señala: **Ley N° 27444** Artículo 6.- Motivación del acto administrativo 6.1 La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. 6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo. **6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto [...].** En mérito a lo anteriormente expuesto, **corresponde amparar la causal deducida de interpretación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del numeral 6.3. del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Cuarto: Infracción normativa por inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 4 y 6 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF** 4.1 La empresa recurrente argumenta en esencia que la Sala Superior ha inaplicado el artículo 75 del Código Tributario y los artículos 4 y 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, porque las observaciones a la fehaciencia y a la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo al emitido en virtud del artículo 75 del citado código. Incluso, en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista se ha constatado que, mediante el Requerimiento N° 0122110000340, únicamente se solicitó explicar el tratamiento tributario y la naturaleza de los ajustes de precios y fee de asesoría, sin comunicar observación alguna de fehaciencia y/o de causalidad; más bien, tales observaciones se realizaron a través del Resultado de Requerimiento N° 0122110000340. **4.2** Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 75 del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala: Artículo 75.- RESULTADOS DE LA

FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. (*) Artículo sustituido por el Artículo 18 de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998. (*) Párrafo sustituido por el Artículo 31 del Decreto Legislativo N° 953, publicada el 05-02-2004, cuyo texto es el siguiente: "En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación. **4.3** Los artículos 4 y 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establecen: Artículo 4.- Del Requerimiento Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario". Artículo 6.- Del resultado del Requerimiento Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas". **4.4** Sobre el particular, la sentencia de vista sostiene en el décimo tercer considerando, ítem iv), lo siguiente: **iv)** posteriormente, mediante el Requerimiento número 0122110000736, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, obrante a folios veintitrés y veinticuatro del tomo siete, la Administración solicitó a la contribuyente presentar sus descargos, debidamente sustentados con documentación fehaciente, al reparo formulado por concepto de servicios de asesoría técnica y ajustes de precios no documentados de manera fehaciente; **v)** según consta en el Resultado del Requerimiento número 0122110000736, obrante de folios veintiséis a treinta y ocho del tomo siete, la Administración concluyó lo siguiente: **a)** la documentación proporcionada por la contribuyente, consistente en facturas de servicios, pagos de los servicios realizados al proveedor, correos electrónicos, diapositivas de presentación de productos e informes de auditoría de calidad, no permiten evaluar la necesidad del gasto, evaluar la efectiva realización de los servicios ni tampoco son suficiente prueba del servicio prestado; **b)** la contribuyente no ha explicado ni presentado documentación que evidencie y justifique la naturaleza de los ajustes de precios del concentrado, tales como: contratos, convenios, acuerdos, cartas y/o comunicaciones entre el proveedor y el cliente, notas de pedido al proveedor, que justifiquen o indiquen el motivo del ajuste de precios como podría ser la variación de costos de importación de materia prima o mano de obra, cambios en índices de precios, variación del tipo de cambio, revisión de tarifas, cotización en bolsa, y otros conceptos; **c)** las facturas de ajustes en cuanto a la descripción de los ajustes de precios así como su registro en libros y registros contables como es el caso del kárex de existencias, no permiten identificar de manera indubitable y fehaciente que los mismos correspondan a ajustes de precios de materias primas como el

contribuyente pretende dar a entender; (...); asimismo, consignó como base legal los artículos 20, 32, 37 y 44, inciso j), del Decreto Supremo número 179-2004-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; [...] De acuerdo con lo establecido por el artículo 62 del Código Tributario, la facultad de fiscalización ejercida por la administración tributaria es discrecional, lo cual no supone que se ejerza en forma arbitraria y generando indefensión en el contribuyente fiscalizado, toda vez que la citada facultad se encuentra limitada por nuestra Constitución, el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF. De acuerdo con lo expuesto por la sentencia de vista en el considerando citado en el ítem 4.4 de la presente ejecutoria, la citada resolución pone en evidencia que la administración tributaria recién puso en conocimiento de la empresa contribuyente que las observaciones a los gastos eran por falta de fehaciencia al consignar la base legal correspondiente en el Requerimiento N° 0122110000736, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, lo que no se ajusta a ley, pues inaplica lo prescrito por el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT en los artículos 4 y 6. **4.5** El Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento respecto de los límites constitucionales de los requerimientos de información que emite la administración tributaria durante un procedimiento de fiscalización. Mediante la sentencia recaída sobre el Expediente N° 04168-2006-PA⁵, señaló que: El segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los "principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad" [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada. El artículo 74 de la Constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los "principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad" [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF), que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, **mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto⁶, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.** [Énfasis agregado] En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional⁷ señaló que: [...] **En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos [...].** Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria [...]. En el considerando décimo tercero, la sentencia de vista señala que, al analizar las actuaciones de la presente controversia, advierte que en el procedimiento de fiscalización tributaria seguido a la empresa demandante, mediante el Requerimiento N° 0122110000340, se le solicitó explicar el tratamiento contable tributario (contabilización en cuentas de costos y/o gastos) y la naturaleza de los conceptos "ajuste de precios y "fee de asesoría" descritos en los comprobantes de pago emitidos por Corporación Inca Kola Perú S.R.L. y que se contabilizaron en las cuentas Materias Primas (602030000), Servicio de Asesoría Técnica (639240001) y Servicio de Asesoría Técnica CT (639270001), sin comunicar observación alguna sobre fehaciencia o sobre causalidad; más bien, tales observaciones se comunicaron mediante el Resultado del Requerimiento N° 0122110000736, en que se indica recién la base legal de los reparos, al señalar los artículos 37 y 44 de la Ley de Impuesto a la Renta. De acuerdo con lo expuesto, se advierte que en la sentencia de vista se ha dejado constancia de que las observaciones a la fehaciencia y a la causalidad no se realizaron a través de un requerimiento previo, como el regulado en el inciso a) del artículo 4 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, sino mediante el Resultado del Requerimiento N° 0122110000736, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, que es el requerimiento emitido previo a la conclusión del procedimiento

de fiscalización, por medio del cual la administración podrá comunicar las conclusiones a las que haya arribado antes de emitir las resoluciones de determinación y de multa que correspondan, las mismas que, con su notificación al obligado, determinan la finalización del procedimiento de fiscalización. Al comunicar los reparos sobre la fehaciencia y sobre la causalidad con el Resultado del Requerimiento N° 0122110000736, se ha generado indefensión en la empresa recurrente, la cual, con la notificación de dicho documento, se encuentra imposibilitada de contradecir las conclusiones a que arribó la administración tributaria. Lo anteriormente señalado acredita que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción denunciada de inaplicación del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 4 y 6 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, lo que demuestra la vulneración de las normas denunciadas y, adicionalmente, del derecho de defensa de la empresa recurrente. Por todo lo anteriormente expuesto, corresponde estimar la causal deducida y **amparar el recurso extraordinario de la empresa recurrente, el cual resulta fundado. Actuación en sede de instancia** Al haberse estimado el recurso de casación de la parte demandante, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada, que declaró fundada en parte la demanda, y, reformándola, **declarar fundada la demanda en todos sus extremos.** En tal sentido, se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho; y la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, que confirmó las acotaciones formuladas contra la demandante por impuesto a la renta e impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil siete, así como las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025822 a N° 012-003-0025833 y N° 012-003-0025769 a N° 012-003-0025781, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018664 a N° 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N° 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. Asimismo, se declara la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N° 012211000928, del veintiséis de julio de dos mil once, mediante los cuales se comunicó a la demandante las conclusiones de la fiscalización de las citadas obligaciones tributarias. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa Corporación Lindley Sociedad Anónima. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista 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, mediante la resolución número treinta y cinco, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada, expedida mediante resolución veinticuatro, de fecha veintinueve de enero de dos mil veintiuno, que declaró fundada en parte la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA la demanda** en todos sus extremos. Por tanto, **SE DECLARA** la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05295-3-2018, del diecisiete de julio de dos mil dieciocho; se declara la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140010093, así como las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025822 a N° 012-003-0025833 y N° 012-003-0025769 a N° 012-003-0025781, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0018664 a N° 012-002-0018675 y la Resolución de Multa N° 012-002-0018637, emitidas por el impuesto a la renta dos mil siete y sus pagos a cuenta, por el impuesto general a las ventas de los periodos de enero a diciembre del dos mil siete y multas relacionadas a dichos tributos. Asimismo, **CORRESPONDE DECLARAR la nulidad** de los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000736, del veintisiete de junio de dos mil once, y N° 012211000928, del veintiséis de julio de dos mil once. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a Ley, en los seguidos por Corporación Lindley Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, **CABELLO MATAMALA**, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.

¹ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (2009). "Caso Tristán Donoso vs. Panamá"; párr. 153.

² MUENTE DÍAZ, Catherine y VALENTÍN TURRIATE, Renzo (2013). "La regla de fehaciencia y su aplicación en materia de gastos deducibles en el impuesto a la

renta empresarial: primeras reflexiones". En Foro Jurídico, N° 12; p. 110. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13804>

³ Ibidem, p. 112

⁴ CARRILLO BAUTISTA, Miguel (2018) "Fehaciencia, causalidad, devengo y formalidades en la deducción de los gastos en la determinación del impuesto a la renta". <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2018/01/31/fehaciencia-causalidad-devengo-y-formalidades-en-la-deducción-de-los-gastos-en-la-determinación-del-impuesto-a-la-renta/>

⁵ Sentencia de fecha veinticuatro de setiembre de dos mil ocho. Fundamento seis.

⁶ AGUILÓ, Joseph. "Sobre Derecho y Argumentación". En: Argumentación, razonamiento e interpretación, material de lectura, Tribunal Constitucional del Perú, Lima, dos mil ocho. p. 10.

⁷ Sentencia de fecha veinticuatro de setiembre de dos mil ocho. Fundamento catorce.

C-2201944-29

CASACIÓN N° 26985-2021 LIMA

TEMA: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

SUMILLA: No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos respecto a los cuales razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado "principio de causalidad", el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

PALABRAS CLAVE: crédito fiscal, principio de causalidad, gasto deducible

Lima, veintiuno de marzo de dos mil veintitrés

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

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú**, mediante escrito del veintisiete de setiembre de dos mil veintiuno (foja mil ciento cuarenta y ocho a mil ciento setenta y seis¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia apelada, contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Antecedentes del recurso** De la demanda **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú**, interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el veintitrés de julio de dos mil quince (foja cuatrocientos cincuenta y ocho a cuatrocientos noventa y ocho), postulando las siguientes pretensiones: - **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, únicamente en los extremos en que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140008842/SUNAT respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd. —en adelante, Mitsui—. - **Primera pretensión accesoria:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0150140008842/SUNAT, en el extremo que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813, respecto al reparo mencionado. - **Segunda pretensión accesoria:** Una vez declarada la nulidad parcial de la señalada resolución de Intendencia, se declare la nulidad parcial de la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813, en los extremos en que formulan el mismo reparo. - **Tercera pretensión accesoria:** Como consecuencia de declararse la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa, pide se le reconozca el derecho a deducir para fines del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio dos mil cuatro, el gasto por comisión según convenio con Mitsui; y se deje sin efecto la multa impugnada, la que es accesoria al reparo señalado. Como fundamentos de su demanda, señala que el Tribunal Fiscal ha vulnerado el principio de legalidad recogido en la Ley N° 27444, al negar su derecho a deducir gastos que se encuentran estrechamente vinculados a la generación de rentas grabadas por parte de la demandante, derecho recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Alega que el Tribunal Fiscal incurrió en error al mantener el reparo efectuado por la administración

tributaria referido a la deducción del gasto por el pago de comisiones a la empresa Mitsui durante el ejercicio dos mil cuatro, en tanto no se habría acreditado documentariamente la prestación del servicio para el cobro de la referida comisión. Señala que la resolución administrativa impugnada es nula por cuanto ha vulnerado el derecho de la accionante a la seguridad jurídica, toda vez que la resolución impugnada modifica los fundamentos utilizados en otros pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal frente al mismo reparo formulado por la SUNAT contra la demandante en otros ejercicios fiscales. Es decir, en la Resolución N° 10504-1-2013 (referida al ejercicio dos mil tres) el motivo de la confirmación del reparo es que la comisión pagada a Mitsui sería un gasto de su casa matriz y no de la demandante; y en la Resolución N° 09478-1-2013 (referida al ejercicio dos mil dos) el motivo de la confirmación del reparo es que no se habría acreditado que los ingresos provenientes del préstamo fueron destinados a operaciones llevadas a cabo por la demandante. Argumenta que en las Resoluciones N° 10504-1-2013 y N° 03318-1-2013 se exigía sustentar el uso y destino de los fondos provenientes del préstamo otorgado por Mitsui a la demandante, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3318-1-2015 señala que es irrelevante comprobar el destino del préstamo otorgado por Mitsui y como motivo de reparo para el caso de autos se establece que no se acreditó la vinculación causal de la comisión con el convenio de mutuo (préstamo). Así, el Tribunal Fiscal ha resuelto de diferente manera y dicha actuación corresponde a la finalidad de mantener la acotación de cualquier modo. Menciona que la resolución impugnada en el presente caso contiene una motivación incongruente y contradictoria que acarrea su nulidad, toda vez que en principio se señala que entre el Convenio de Comisión y el préstamo obtenido por la casa matriz existe una relación de condición y en otros párrafos se señala que la comisión pagada a Mitsui tendría vinculación con la venta de cobre refinado; sin embargo, dicha comisión no habría sido establecida como condición contractual. Asimismo, argumenta que incurre en incongruencia al señalar en principio que el Convenio de Comisión forma parte de las obligaciones derivadas de la venta de cobre y posteriormente que el pago de la comisión no es una condición para el contrato de venta de cobre, cuando en un principio se aceptó su naturaleza de obligación accesoria. Expone que, aun considerando que la comisión es accesoria al préstamo de Mitsui a la parte demandante, es de destacar que los fondos obtenidos sí fueron recibidos por esta última en el Perú y tuvieron como destino el desarrollo de sus actividades generadoras de rentas gravadas. Es decir, así como la venta de cobre refinado genera ingresos gravados para la accionante, según el Tribunal Fiscal, el préstamo otorgado por Mitsui a su casa matriz, bajo el mismo criterio, debe reconocerse también para la deducción de las comisiones pagadas por dicha operación, que generó rentas gravadas con el impuesto a la renta en el Perú para la demandante. Indica que el contrato de comisión es accesorio al contrato de compraventa de cobre a favor de Mitsui, el cual generó ingresos gravados con impuesto a la renta. En consecuencia, los pagos por comisión son gastos deducibles, aun en el caso de que el Contrato de Comisión fuera accesorio al Contrato de Préstamo, por cuanto dicho préstamo sirvió para financiar a la contribuyente y seguiría cumpliéndose el principio de causalidad. Precisa que las comisiones pagadas a Mitsui (en razón de que se obligó a comprar cobre) no son liberalidades y cumplen con el principio de causalidad que faculta a deducir el gasto correspondiente, toda vez que dicho pago permitió que su empresa prescindiera de los servicios de Mitsui Ltd., quien fue su agencia de ventas en Asia. Agrega que los contratos de préstamo, comisión y compraventa son negocios jurídicos vinculados (contratos coligados), cuya interpretación no puede hacerse de manera aislada como actos individuales y mucho menos separadamente de la realidad económica que se pretende regular. **Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Sentencia de vista conocida la causa en segunda instancia, la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), confirmó la sentencia apelada, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Del recurso de casación y el auto calificatorio Mediante auto calificatorio del treinta y uno de marzo de dos mil veintidós, esta Sala Suprema declaró procedente el recurso

de casación interpuesto por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, por las siguientes causales²: a) **Infracción a las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales (artículo 139.5 de la Constitución Política del Perú, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y los numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil)**: La recurrente señala que la Sala Superior incurrió en diversos vicios de motivación, en vista de que se remitió directamente a las disposiciones del Código Civil y el Código de Comercio, a pesar de que la aplicación de tales normas constituye una cuestión controvertida. Asimismo, en el recurso de casación se señala que el órgano jurisdiccional habría rebasado los aspectos que eran materia de controversia, y no habría sustentado por qué los medios probatorios ofrecidos no acreditaban el destino de los fondos obtenidos del préstamo. b) **Indebida aplicación del inciso b del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, del inciso a del artículo 17 de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio**: La recurrente afirma que la Sala Superior aplicó tales disposiciones del sistema jurídico nacional, a fin de asignar un determinado tratamiento jurídico a los desembolsos objeto de deducción. Sin embargo, no consideró que el acuerdo contractual integral celebrado con la empresa a favor de la cual se efectuó el pago de las comisiones, estaba regido por normas extranjeras, en virtud de las cuales podría entenderse la real naturaleza de las comisiones pagadas. c) **Infracción normativa de los artículos 37 y literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta**: La recurrente sostiene que la Sala Superior ha calificado de manera errónea como una liberalidad el pago de comisiones, y en atención a ello, ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos; pese a su relevancia dentro de la estructura comercial y económica de los acuerdos suscritos. **CONSIDERANDOS Primero**: Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,³ que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por

ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la parte recurrente. Segundo: Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal **2.1.** Corresponde iniciar el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho —incluido el Estado— que pretenda hacer uso abusivo de estos derechos. Así, señala la doctrina: [...] por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de pequeños derechos que constituyen sus componentes o elementos integradores, y que se refieren a las estructuras, característica del Tribunal o instancias de decisión, al procedimiento que debe seguirse y a sus principios orientadores, y a las garantías con que debe contar la defensa. **2.2.** Dicho de otro modo, el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.3.** El derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros, el derecho a la **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁵, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁶ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁷. **2.4.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, se señala que: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios. **2.5.** Además, resulta pertinente señalar que el derecho a la motivación garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. **2.6.** Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado. **2.7.** Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹⁰, todo ello dentro de la función endoprosesal de la motivación. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de

la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹¹. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹², todo lo cual se presenta dentro de la función extraprocesal de la motivación.

2.8. La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹³ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹⁴. En esa perspectiva, la justificación externa requiere i) que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; ii) que toda motivación sea completa; y iii) que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión.¹⁵

2.9. Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales confirmó la sentencia apelada, que declaró infundada en todos sus extremos la demanda; lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente.

2.10. Respecto a la causal procesal planteada por la recurrente, referida a la motivación de las decisiones judiciales como garantía de la correcta administración justicia y que, a su vez, se caracteriza por ser un derecho fundamental recogido y protegido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil. **2.11.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si la sentencia de vista ha transgredido el derecho constitucional en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **2.12.** Así tenemos que, en el caso concreto, la casacionista cuestiona la vulneración del derecho a obtener una decisión motivada —habría incurrido en diversos vicios de motivación, en vista de que se remitió directamente a las disposiciones del Código Civil y el Código de Comercio, a pesar de que la aplicación de tales normas constituye una cuestión controvertida—, lo cual será materia de análisis. **2.13.** De la revisión integral de la sentencia de vista materia de casación, se aprecia que ha cautelado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que se ha delimitado la controversia que fue objeto de pronunciamiento conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende de los considerandos cuarto, quinto, sexto y séptimo, y se ha cumplido con emitir decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación —los que previamente se han identificado en el tercer considerando de la impugnada—, tal como se desglosa del desarrollo lógico jurídico que emerge del noveno considerando de la citada sentencia, invocando el marco regulatorio relacionado a lo que es asunto de controversia. **2.14.** Se trasluce entonces que para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso de apelación, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los hechos y de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto, de lo actuado en el expediente administrativo formado por la administración tributaria con motivo del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cuatro, que corresponde a la contribuyente Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, en lo concerniente al reparo por gastos por comisión según convenio con Mitsui, los cuales fueron contabilizados por la parte recurrente en la cuenta de gasto 6700315 - "Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00, (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos), ello al no haberse acreditado documentalmente la prestación del servicio que originó el pago de dicha comisión; lo cual originó la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Igualmente, ha justificado las **premisas fácticas**, señalando que la parte recurrente no sustentó ni acreditó en qué consistió la prestación efectiva del servicio recibido por parte de Mitsui, para que cobre una comisión, por lo que no cumpliría con lo establecido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, señala que no se puede verificar que el Convenio de Comisión celebrado entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Peru

Limited (matriz) haya sido establecido como condición contractual para la compra de minerales por parte de Mitsui & Co. Ltd.; tampoco se aprecia una justificación o los motivos para el pago de dicha comisión. Asimismo, precisa que no se observa del Contrato de Comisión operaciones de carácter mercantil que fueran encargadas por Southern Peru Limited (comitente) a Mitsui (comisionista) vía mandato, mediante el cual se origine el pago de la comisión mercantil. Por otro lado, la Sala Superior ha expuesto las **premisas jurídicas** — artículos 28 (inciso b) y 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF; artículo 1790 del Código Civil; y artículos 237 y 238 del Código de Comercio—, que le han permitido llegar a la **conclusión** de que el Convenio de Comisión no guarda relación con el contrato principal de compra de cobre con Mitsui ni con el Contrato de Compra de Cobre Mitsui; la Sala Superior precisa que dichos instrumentos tienen objetos diferentes y que dicho convenio no cumple con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no se encuentra acreditado que los gastos por dicho concepto deducidos por la parte recurrente en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro fueren necesarios para producir la renta o mantener su fuente generadora. De otro lado, la recurrente señala que la sentencia de vista incurre en motivación aparente cuando omite analizar un punto fundamental de su defensa en la demanda y el recurso de apelación: el relacionado al destino de los fondos obtenidos del Contrato de Préstamo celebrado por su matriz y Mitsui. Añade que nunca había manifestado que se estén cuestionando los gastos y costos del Contrato de Préstamo, sino que era innegable la relevancia que tiene el destino de los fondos del préstamo obtenido de Mitsui de cara a comprobar si los pagos de las comisiones a Mitsui cumplen o no con el principio de causalidad. Al respecto, la sentencia de vista señaló lo siguiente: [...] Sobre ello, cabe puntualizar que, si bien el Contrato de Comisión guarda relación con el Contrato de Préstamo, del contenido de dichos contratos no se aprecia vinculación causal alguna que justifique la necesidad del pago de dicha comisión como contraprestación del referido préstamo, por lo que, resulta irrelevante, analizar el destino de los fondos obtenidos por el préstamo para demostrar la necesidad de los gastos en los que incurren las empresas y lo deducen. Como se ha señalado en los considerandos anteriores, la nota central para autorizar la deducción de los gastos es que estos estén destinados a la producción de renta o al mantenimiento de la fuente, lo que no ha ocurrido en el presente caso. [...]. **2.15.** Del análisis de lo señalado por la sentencia de vista, tenemos que el colegiado superior sí se ha pronunciado sobre el destino de los fondos y ha señalado que considera que su análisis es irrelevante para la resolución del caso. Así, se verifica que no existe una falta de motivación sino una discrepancia entre los criterios de análisis y valoración asumidos por la Sala Superior y lo expuesto por la recurrente. **2.16.** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.17.** Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, no debe confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso se examinan los criterios lógicos y argumentativos, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido debidamente interpretada y aplicada. Por tanto, el hecho de que la recurrente no concuerde con la conclusión a que arriba la Sala Superior, sobre la base de la aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no implica que el colegiado revisor haya incurrido en un vicio de motivación o, propiamente, en motivación aparente. **2.18.** En consecuencia, al no configurarse la infracción de las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales (inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y numerales 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil), la causal procesal bajo examen deviene **infundada**. **Tercero: Análisis de las causales casatorias de naturaleza material** Habiéndose desestimado la causal de naturaleza procesal, corresponde emitir pronunciamiento respecto a las causales casatorias de naturaleza material. **d.1. Sobre la causal de indebida aplicación del inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, del inciso a)**

del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio d.1.1. Las disposiciones normativas cuya infracción denuncia la recurrente establecen lo siguiente: **Del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF** Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría: [...] b) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar. [...] **Del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF** Artículo 17.- Rentas brutas de tercera categoría Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 28 de la Ley: a) Se considera agentes mediadores de comercio a los corredores de seguro y comisionistas mercantiles. [...] Código Civil Mandato Artículo 1790.- Definición Por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante. Código de Comercio Artículo 237.- Comisión mercantil Se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista. d.1.2. Como argumentos de esta causal, la recurrente afirma que la Sala Superior aplicó tales disposiciones del sistema jurídico nacional, a fin de asignar un determinado tratamiento jurídico a los desembolsos objeto de deducción. Sin embargo, no consideró que el acuerdo contractual integral celebrado con la empresa a favor de la cual se efectuó el pago de las comisiones, estaba regido por normas extranjeras, en virtud de las cuales podría entenderse la real naturaleza de las comisiones pagadas. d.1.3. Al respecto, la Sala Superior señaló que la esencia o naturaleza de un contrato de comisión mercantil radica en la obligación (mandato) del comisionista de realizar determinados actos de comercio a favor del comitente, quien paga una comisión por tales operaciones de comercio; sin embargo, la empresa realizó una deducción de gastos por comisión para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro sustentándose en el Convenio de Comisión suscrito por Southern Perú Limited y la empresa no domiciliada Mitsui & Co. Ltd. Además, precisó la Sala Superior que el pago por comisión no corresponde a la naturaleza de una comisión mercantil, en virtud a lo regulado por los artículos 237 y 238 del Código de Comercio y el artículo 1790 del Código Civil, previamente citados. **3.1.4.** De lo señalado, se debe tomar en cuenta que, para el análisis de las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, emplearemos el método de interpretación sistemática de las normas —al amparo de la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario—, que resulta ser el idóneo, en tanto queremos extraer del texto de la norma cuya infracción se invoca un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Interpretar una norma de manera aislada, solo con los términos que expresa en su articulación sintáctica, no puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención; ya que el artículo normativo a analizar forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de los demás, sino que debe ser, sobre todo, racional, coherente y objetivo. **3.1.5.** Asimismo, el criterio de la especialidad llama inmediatamente a considerar la norma IX del título preliminar del Código Tributario. Huamaní Cueva señala, por un lado, que esta establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse dispositivos legales de distinta naturaleza a la tributaria, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y, de otro lado, que supletoriamente, esto es, en caso las normas tributarias no alcancen solución y persista el vacío legal tributario, se aplicarán los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho¹⁶. **3.1.6.** Para prevenir las lagunas normativas en nuestro ordenamiento existe la relación de supletoriedad¹⁷, o sea, la relación entre las disposiciones de diversas ramas o subsistemas de nuestro ordenamiento jurídico, por la cual lo regulado en un cuerpo normativo puede ser aplicable a otro, siempre y cuando no sea incompatible, para evitar o prevenir la existencia de lagunas jurídicas. Debemos establecer que el artículo IX del título preliminar del Código Civil prescribe lo siguiente: **Código Civil Título preliminar** Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza. **3.1.7.** Sin embargo, en este escenario de aplicación supletoria, las disposiciones tributarias prescriben expresamente que en el ámbito tributario se aplicarán los principios del derecho tributario, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho; en el contexto de coherencia del ordenamiento jurídico. **3.1.8.** De acuerdo a las infracciones planteadas por la parte recurrente, se advierte que el inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del

Impuesto a la Renta establece que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio; y precisa el inciso a) del artículo 17 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto al Renta, que tienen dicha condición los corredores de seguro y comisionistas mercantiles. Asimismo, el artículo 1790 del Código Civil regula el mandato, mientras que el artículo 237 del Código de Comercio se relaciona con la comisión mercantil. Sin embargo, en el caso materia de autos, estamos frente a una controversia de naturaleza tributaria —reparo por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda., contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - "Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos)—, por lo cual corresponde aplicar una norma tributaria, vale decir, una norma especial. **3.1.9.** El reparo en cuestión se relaciona con el hecho de que la parte recurrente no habría acreditado documentalmente que los beneficios obtenidos por el contrato de préstamo equivalente a cien millones de dólares americanos (US\$ 100'000,000.00) por la casa matriz de la demandante, hayan sido destinados a las operaciones de la demandante en el país; y que, de acuerdo a la Carta N° 080011254570-01-SUNAT, a la Orden de Fiscalización N° 080011254570 y al Requerimiento N° 0121080000061¹⁸, la administración tributaria inició procedimiento de fiscalización a la demandante a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y/o obligaciones formales respecto del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil cuatro. Como resultado de la fiscalización, la administración tributaria determinó, entre otros, el reparo por concepto de gastos por comisión no acreditados fehacientemente, por no cumplir con el principio de causalidad en lo referido a los pagos registrados en la cuenta de gasto 6700315 - "Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00, (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos), por servicios prestados que originaron la comisión pagada a Mitsui & Co. Ltda., ello relacionado con la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil cuatro. **3.1.10.** La recurrente cuestiona la indebida aplicación de los artículos 1790 del Código Civil y 237 de Código de Comercio. Por aplicación indebida de una norma se entiende lo siguiente: [...] ocurre cuando, sin embargo de interpretarla el juzgador en su verdadera inteligencia, la aplica a un caso que ella no regula; es decir, cuando se aplica al asunto que es materia de la decisión una ley impertinente. [...] Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores en juzgando o in procedendo. Los vicios en juzgando son los yerros en que incurre el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene. [...] **3.1.11.** Ahora bien, a efectos de verificar la infracción planteada, nos remitiremos al contenido del Contrato de Préstamo²⁰, del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, suscrito entre Southern Peru Limited - "prestatario", y Southern Peru Cooper Corporation - "garante" y Mitsui & Co. Ltd. - "prestamista", en el cual se precisa la jurisdicción a que se someten las partes contratantes: 14. Ley que Rige: Sometimiento a la Jurisdicción 14.1 Ley que Rige. La validez, interpretación y la ejecución de este Contrato y cualquier disputa relacionada con este Contrato se rige y se determina de acuerdo con la ley normativa, reguladora y resolutive del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América (excluyente de cualquier opción del Estado de los reglamentos de la ley) y hasta donde es aplicable, la ley federal, normativa y resolutive de los Estados Unidos de América. **3.1.12.** Ante este hecho concreto y verificable, no corresponde analizar si el contrato antes descrito es uno de "comisión mercantil", debido a que la Sala Superior, al momento de resolver el caso concreto —"Intereses, Comisiones y Gastos" por el monto de S/ 1'309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos)—, aplicó las normas del Código Civil y el Código de Comercio, es decir, normas peruanas, sin tomar en consideración que las partes contratantes según Contrato de Préstamo del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se sometieron a la jurisdicción del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América. En el presente caso, se advierte que la Sala Superior ha aplicado el inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el inciso a) del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, así como los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio, en tanto en el presente caso no correspondía la aplicación de dichas disposiciones sino de las normas de la jurisdicción del Estado de Nueva York de los Estados Unidos de América, conforme a los términos del contrato, motivo por el cual la presente causal debe declararse **fundada**. **3.2. Sobre la infracción normativa**

del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta 3.2.1. Antes de analizar las infracciones normativas, es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF: Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. [...] ²¹ [...] Asimismo, resulta necesario acudir al literal d) del artículo 4 de la referida ley: Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: [...] d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37 de la Ley. [...] ²² Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N° 27356²³ señala lo siguiente: Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros. **3.2.2.** Como argumentos de esta causal, la empresa recurrente sostiene que la Sala Superior ha calificado de manera errónea como una liberalidad el pago de comisiones, y en atención a ello ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos, pese a su relevancia dentro de la estructura comercial y económica de los acuerdos suscritos. **3.2.3.** Corresponde realizar el análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo prevé tanto los supuestos de gastos que se admiten como deducibles —gastos necesarios para producir y mantener su fuente y gastos vinculados con la generación de ganancias de capital— para la acreditación de la deducción. En el caso de auto, el reparo formulado por la administración tributaria es por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda., contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos). **3.2.4.** Al respecto, Picón Gonzales considera a la causalidad como: [...] la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta. ²⁴ **3.2.5.** Para ello, es necesario precisar que el principio de causalidad, desde su definición en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa que, para establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, García Mullín²⁵ manifiesta que: [...] 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. **3.2.6.** De la norma referida en el párrafo anterior, esta Sala Suprema señala que se debe tener en consideración que, para que un gasto se considere deducible a efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, es importante señalar que a fin de acreditar ante la administración tributaria la necesidad del servicio se debe precisar en qué consisten las prestaciones acordadas por las partes contratantes, ello para determinar la causalidad. De los actuados administrativos, se tiene lo siguiente: a) Mediante Carta N° 080011254570-01-SUNAT, Orden de Fiscalización N° 080011254570 y Requerimiento N° 0121080000061²⁶, la administración tributaria inició procedimiento de fiscalización a la demandante a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y/o obligaciones formales respecto del impuesto a la renta ejercicio gravable dos mil cuatro. b) La administración tributaria efectuó dentro de ello el reparo por gastos por comisión, según Convenio de Comisión con Mitsui, contabilizado en la cuenta de gasto 6700315 - “Intereses, Comisiones y Gastos” por el monto de S/ 1’309,440.00 (un millón trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta soles con cero céntimos). c) La administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813 por la comisión de

la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. d) Asimismo, la parte recurrente planteó su recurso de reclamación el doce de enero de dos mil nueve contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008842²⁷, del treinta de diciembre de dos mil nueve, que lo declaró infundado. e) La Resolución del Tribunal Fiscal N° 03318-1-2015²⁸, del treinta y uno de marzo de dos mil diez, confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140008842, en el extremo referido al reparo sobre gastos por comisión según Convenio de Comisión con Mitsui. **3.2.7.** Al respecto, el tema en cuestión es si la Sala Superior infringió las normas denunciadas en el referido a si las comisiones pagadas en el ejercicio dos mil cuatro por la recurrente a Mitsui & Co. Ltda. son consideradas como gasto deducible del impuesto a la renta. Para ello, nos remitimos a Walker Villanueva, quien señala que: 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 Veranlassungs Theorie. 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. ²⁹ **3.2.8.** En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para efectos del impuesto a la renta, deben 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). 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 pueden ser considerados como gastos deducibles. **3.2.9.** Por su parte, la recurrente sostiene que, respecto a los pagos efectuados por comisión —reparo a la renta neta imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro por gastos por comisión, según convenio con Mitsui & Co. Ltda.—, la Sala Superior los ha calificado de manera errónea como una liberalidad, y, en atención a ello, ha desconocido el carácter deducible de tales desembolsos. **3.2.10.** En este sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora³⁰, 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 a este, para que pueda levantar tales observaciones. 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. **3.2.11.** 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 cuya vinculación a las actividades de la empresa y a la generación de rentas se haya acreditado razonablemente. **3.2.12.** La Sala Superior, con referencia al reparo por comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltda. impuesto por la administración tributaria, en su décimo primer considerando, precisó lo siguiente: [...] el Convenio de Comisión no guarda relación con el Contrato Principal de Compra de Cobre con Mitsui ni con el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, estando a que dichos instrumentos

tienen objetos diferentes, es decir, no se advierte accesoriedad o relación del mencionado Convenio de Comisión con el objeto de tales contratos de compra de cobre mediante los cuales se estableció que debía pagarse una comisión, pero sin justificar o exponer las razones para justificar tal pago. **Por tanto, el Convenio de Comisión no cumple con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no se encuentra acreditado que los gastos por dicho concepto deducidos por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 fueren necesarios para producir la renta o el mantener su fuente generadora.** [Énfasis agregado] **3.2.13.** A fin de verificar si la Sala Superior infringió la causal denunciada por la parte recurrente, se verificará el nexo causal entre los gastos y la generación de renta, ello en atención al reparo impuesto por la administración tributaria. De acuerdo a los actuados administrativos, se verifica que, a partir de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, se dio la fusión de Southern Peru Copper Corporation y Southern Peru Limited, absorbiendo la primera de las nombradas a la segunda. **3.2.14.** Asimismo, mediante Sección 2 - Contrato de Préstamo, se acordó que Southern Peru Limited autorizará, emitirá y venderá a la prestamista, pagarés por un monto principal agregado de US\$ 100'000,000.00 (cien millones de dólares americanos), los cuales constituyen obligaciones generales, directas e incondicionales de la mencionada empresa, siendo que de acuerdo a lo prescrito en el numeral 7.1 de la Sección 7 - Reembolso de los pagarés, el monto principal de los mismos será reembolsado por Southern Peru Limited a la prestamista a partir del quince de junio de dos mil cuatro. Asimismo, en la anotada sección 2, se añade sobre las obligaciones de pago de Southern Peru Limited bajo el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Convenio de Comisión Mitsui, que los pagarés y cualquier otra obligación de pago asumida por Southern Peru Limited bajo dicho contrato de préstamo y los documentos de constitución, son garantizados por Southern Peru Copper Corporation, de acuerdo a la Sección 23 - Garantía de Southern Peru Copper Corporation, del referido contrato de préstamo, el cual señala lo siguiente: Southern Peru Copper Corporation garantiza incondicional e irrevocablemente al prestamista el pago debido y puntual del principal e intereses, si hubiera, de cada Pagaré (incluyendo los Montos Adicionales pagaderos por SPL con respecto al mismo, cualquier otro monto vencido y pagadero por SPL de acuerdo a los términos de este Contrato o los Documentos de Seguridad y todas las Obligaciones de Pago MCPA- MCA (de todo lo precedente, las "Obligaciones Garantizadas") cuando y en el momento que vencen y son pagaderas, ya sea en el vencimiento establecido, por declaración de aceleración, redención o lo contrario, de acuerdo con los términos del mismo. En caso de falta por SPL, de hacer puntualmente dicho pago, SPCC acuerda hacer efectivo dicho pago puntualmente cuando y en el momento que vence y es pagadero ya sea en el vencimiento establecido por declaración de aceleración, redención o lo contrario, como si dicho pago fue realizado por SPL, y a pagar cualquier y todos los Montos Adicionales pagaderos con respecto a la sección 7.11. [...] SPCC por el presente acuerda que, en el caso de incumplimiento en el pago del principal o intereses sobre cualquier Pagaré u otra Obligación Garantizada, el Prestamista puede iniciar un proceso legal directamente contra SPCC para ejecutar esta garantía sin primero proceder contra SPL. **3.2.15.** Mediante la "Primera modificación al Contrato de Préstamo", suscrita el veinte de enero de mil novecientos noventa y nueve entre Mitsui & Co. Ltda. y Southern Peru Copper Corporation, las partes acuerdan modificar el contrato de préstamo suscrito por Southern Peru Copper Corporation, prestataria y sucesora por fusión con Southern Peru Limited; Southern Peru Copper Corporation, garante de Southern Peru Limited; de fecha once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, **cuya garantía se extinguió como resultado de la fusión,** y Mitsui & Co. Ltda., en los siguientes términos: 1) reemplazando la fecha de "31 de diciembre del 2001" en la Sección 3 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha de "31 de diciembre del 2000"; 2) reemplazando las fechas "31 de enero de 1999" y "28 de febrero de 1999" en la Sección 4 del Contrato de Préstamo con las nuevas fechas "31 de marzo de 1999" y "30 de abril de 1999", respectivamente; y 3) reemplazando la fecha "31 de diciembre del 2001" en la Sección 8.1 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha "31 de diciembre del 2000."³¹ **3.2.16.** Asimismo, de la traducción del Convenio de Comisión, del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, y el Contrato de Préstamo, suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltda., se tiene que el literal A de los "Antecedentes" señala que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, según el cual Southern Peru Limited venderá a dicha empresa cobre refinado en los términos especificados en el mismo, con la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con

relación a la porción de cobre refinado especificado en el mencionado convenio de compra. **3.2.17.** En el literal B de los "Antecedentes" del Convenio de Comisión, se señala que la obligación de Mitsui & Co. Ltda. es comprar cobre refinado bajo el Convenio de Compra de Cobre Maestro con Southern Peru Limited, donde se acordó pagar a dicha empresa una comisión respecto al cobre refinado programado a ser enviado bajo el anotado Convenio de Compra. Dicha comisión, conforme a lo establecido en la Sección 2, asciende a US\$ 32,000.00 (treinta y dos mil dólares americanos) y debe ser pagada por cada mes calendario durante los años del contrato. **3.2.18.** Del Convenio de Comisión, se verifica que tanto el Contrato Principal de Compra de Cobre como el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, a los que hace referencia el Contrato de Préstamo, fueron suscritos entre Mitsui & Co. Ltda. y la parte recurrente —bajo su denominación anterior: Southern Peru Limited, Sucursal del Perú— y que la finalidad del contrato de compraventa fue garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Peru Limited, con Mitsui & Co. Ltda., en mérito al contrato de préstamo, según el cual esta última debía cumplir con las obligaciones derivadas del contrato de compra de cobre y el Convenio de Comisión. **3.2.19.** En tal sentido, la comisión pagada por la parte recurrente en favor de Mitsui & Co. Ltda. es un gasto deducible, dado que constituye una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas; es decir, dicho pago se encuentra directamente relacionado al contrato de compraventa de cobre. Así, dichos pagos se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas, al tratarse de comisiones que se acordaron en su momento para asegurar ventas de minerales a largo plazo, así como el otorgamiento de una línea de crédito a favor de la recurrente; con lo cual queda acreditada la causalidad existente entre el pago cuestionado y la generación de renta gravada de la compañía. En consecuencia, corresponde declarar **fundadas** las causales denunciadas por infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.2.20.** Por estas razones, este Tribunal Supremo advierte que la fundamentación esgrimida en la sentencia de vista ha sido expedida infringiendo las normas de carácter material —indebida aplicación del inciso b) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF; del inciso a) del artículo 17 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF; así como de los artículos 1790 del Código Civil y 237 del Código de Comercio; e infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta—. Por tanto, el recurso extraordinario presentado por la parte recurrente resulta **fundado**. **3.3.21** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia —emitida con resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos— y, reformándola, declarar fundada la demanda en todos sus extremos; en consecuencia, declarar la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140008842/SUNAT, respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltda., y en el extremo que desestimó el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0017092 y la Resolución de Multa N° 012-002-0014813 respecto al reparo mencionado; por lo que se debe reconocer el derecho de Southern Peru Copper Corporation a deducir el gasto por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltda. para fines del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio dos mil cuatro. Asimismo, se dispone que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución ordenando a la administración tributaria que proceda a la reliquidación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, de acuerdo a los argumentos esgrimidos por este Tribunal Supremo en esta ejecutoria suprema. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la parte demandante Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, mediante escrito del veintisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja mil ciento cuarenta y ocho a mil ciento setenta y seis). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y cinco, del cuatro de agosto de dos mil veintiuno (foja mil treinta y cinco a mil cincuenta y tres), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada contenida en la resolución número veintinueve, del diecinueve de noviembre de dos mil veinte (fojas novecientos cuarenta y tres a novecientos sesenta y tres), que declaró infundada en todos sus extremos la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA la demanda en todos sus extremos;** en consecuencia, **se**

declara la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 03318-1-2015, del treinta y uno de marzo de dos mil quince, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140008842/SUNAT respecto al reparo de gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd.; en ese sentido, **DISPUSIERON** que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución de acuerdo a los argumentos esgrimidos en esta ejecutoria suprema. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, en los seguidos por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, , TOVAR BUENDIA.**

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.

³¹ Véase a fojas dos mil cuatrocientos veintinueve del expediente administrativo.
C-2201944-30

CASACIÓN N° 01083-2022 LIMA

TEMA: INFRACCIONES ADUANERAS

SUMILLA: Se configura la infracción atribuida a los agentes de aduanas por contravenir el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, cuando en un mismo momento se numeró más de una declaración aduanera por una misma mercancía.
PALABRAS CLAVE: infracciones aduaneras, numeración de mercancías, declaraciones aduaneras de mercancías DAM

Lima, dieciséis de mayo dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, el codemandado Tribunal Fiscal ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del doce de enero de dos mil veintidós (folios 331-337 del EJE¹); asimismo, la empresa codemandada Cosmos Agencia Marítima S.A.C. ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del trece de enero de dos mil veintidós (339-347), ambos contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintiocho de diciembre del dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 316-325), que revoca la sentencia de primera instancia — que declaró infundada la demanda— y, **reformándola**, declara fundada la demanda. Dicha resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número once el treinta de septiembre de dos mil veintiuno (folios 274-280). Antecedentes Demanda El catorce de enero de dos mil veinte, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) interpone demanda contencioso administrativa (folios 25-36), con las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10464-A-2019 en cuanto revoca la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2018-1414, emitida por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao. **b) Pretensión accesorias:** Como consecuencia de la nulidad de la Resolución N° 10464-A-2019, solicita se declare la validez de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100-2018-1414 y de la Resolución Jefatural de División N° 118-3D5300-2017-231, emitidas por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao. El argumento principal de su demanda es que se configura la concurrencia de dos declaraciones aduaneras sobre una misma mercancía, en lo cual no tiene incidencia alguna que la primera declaración o la segunda declaración sea dejada sin efecto (legajada), pues la frase "sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior" lo que hace es precisar el momento en que se comete la infracción, en el entendido de que, existiendo una primera declaración vigente, se presenta una segunda declaración. **Contestaciones de la demanda El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, EN REPRESENTACIÓN DEL Tribunal Fiscal** contesta la demanda con los siguientes fundamentos centrales: a) Cosmos Agencia Marítima no incurrió en la infracción señalada por la administración aduanera, es decir, la infracción bajo estudio sanciona el hecho de numerar más de una declaración para una misma mercancía sin que exista pronunciamiento previo de la Aduana con que se deje sin efecto la primera. Dicho ello, se tiene en consideración, de lo actuado en el expediente administrativo, que con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 118-2014-81-037508 y N° 118-2014-81-039925 la importadora solicitó el transbordo de mercancías con el mismo conocimiento de embarque, número de bultos y pesos. b) Lo expuesto acredita objetivamente que respecto de las mismas mercancías se presentaron dos declaraciones aduaneras; sin embargo, la administración aduanera, respecto a la Declaración Aduanera de Mercancías² N° 118-2014-81-037508 (primera DAM) la sometió a las exigencias, trámites y requisitos que obliga el régimen de transbordo; por lo tanto, la primera declaración se mantiene como válida, mientras que la segunda fue dejada sin efecto por la administración. c) En consecuencia, en el presente caso, no se ha configurado el supuesto de infracción tipificada en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, que

¹ Todas las citas sobre las fojas remiten al expediente principal N° 07336-2015-0-1801-JR-CA-21, salvo indicación contraria.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad por la mencionada Sala.

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

⁴ Ibidem, p. 359.

⁵ FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor. "El derecho a un juicio justo". En VARIOS, Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza), Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17.

⁶ **Constitución Política del Perú**

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

[...]

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

⁷ **Código Procesal Civil**

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...]

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

⁸ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan, pudiendo éstos reproducirse en todo o en parte sólo en segunda instancia, al absolver el grado.

⁹ Publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano.

¹⁰ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹¹ GUZMÁN, Leandro (2013). Derecho a una sentencia motivada. Buenos Aires, Astrea; pp. 189-190.

¹² IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹³ TARUFFO, Michele (2006). La motivación de la sentencia civil. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁴ ATIENZA, Manuel (1991). Las razones del derecho. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales; p. 61

¹⁵ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184.

¹⁶ IGARTUA SALAVERRÍA, op. cit., p. 26

¹⁷ HUAMANI CUEVA, Rosendo (2001). Código Tributario comentado. Lima, Jurídica Editores; p. 156.

¹⁸ PÉREZ MORENO, Alfonso (1970). "El proceso de penetración de las leyes reguladoras de la administración central en el régimen local". En Revista de Administración Pública, N° 61; p. 50.

¹⁹ Véase a fojas dos mil dos mil seiscientos setenta y nueve, dos mil seiscientos ochenta y dos mil seiscientos ochenta y tres del expediente administrativo.

²⁰ VELASCO GALLO, Francisco. (1994). "La casación civil". En Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, N° 48; p. 53.

²¹ Véase a fojas mil cuatrocientos ochenta y cuatro a mil quinientos tres del expediente administrativo.

²² Encabezado sustituido por el artículo 25 del Decreto Legislativo N° 945, publicado en el diario oficial El Peruano el veintitrés de diciembre de dos mil tres.

²³ Inciso sustituido por la Ley N° 27804, publicada en el diario oficial El Peruano el dos de agosto de dos mil dos.

²⁴ Publicada en el diario oficial El Peruano el dieciocho de octubre de dos mil.

²⁵ PICÓN GONZALES, Jorge Luis (2007). Deduciones del impuesto a la renta empresarial. Lima, Dogma Ediciones; p. 29.

²⁶ GARCÍA MULLÍN, Juan (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo, 1980; p. 122.

²⁷ Véase a fojas dos mil seiscientos setenta y nueve a dos mil seiscientos ochenta y uno del expediente administrativo.

²⁸ Véase a fojas dos mil novecientos cincuenta y nueve del expediente administrativo.

²⁹ Véase a fojas tres mil trescientos diecinueve a tres mil trescientos cuarenta y seis del expediente administrativo.

³⁰ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker (2013). "El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario". En Themis. Revista de Derecho. N° 64; p. 102.

³¹ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

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

exige que la segunda declaración aduanera de mercancías sea la válida y no la primera, que es lo que ha sucedido en el presente caso. **Cosmos Agencia Marítima S.A.C.** contesta la demanda con los siguientes fundamentos: a) Los hechos del caso concreto no encuadran en el tipo infractor previsto en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, en tanto la norma sanciona al despachador de aduana cuando numere más de una declaración, las dos declaraciones correspondan a la misma mercancía y la segunda numeración se realice sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior (es decir, la primera). Este tipo infractor no era aplicable, ya que no era material ni jurídicamente posible dejar sin efecto la declaración aduanera anterior (la primera declaración). Asimismo, refiere que la primera declaración fue realizada en forma correcta, mediante Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-037508, de fecha doce de noviembre de dos mil catorce, siendo este un hecho no controvertido y reconocido por la propia demandante, pues en la Resolución Jefatural de División N° 118-3D5300/2017-000231 se dejó sin efecto la segunda declaración. b) Por ello, el Tribunal Fiscal ha concluido en la Resolución N° 10464-A-2019 que “teniendo en cuenta que dicha declaración aduanera de mercancías fue formulada con arreglo a la Ley General de Aduanas y sus normas conexas, no corresponde que sea dejada sin efecto (legajada)” (anexo 1D de la demanda), **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del treinta de septiembre de dos mil veintiocho, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda interpuesta, por considerar que: **a)** Del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, se aprecia que la conducta infractora consiste en presentar una segunda declaración aduanera sin haber dejado sin efecto antes la primera declaración aduanera, en el entendido de que es la segunda declaración la que se busca mantener válida. En esa línea, se advierte que la referida norma no considera una infracción cuando la primera declaración es válida y se busca dejar sin efecto la segunda, toda vez que la norma no contempla que la sola duplicidad de declaraciones constituya infracción, pues expresamente añade en qué circunstancia se configurará la infracción. En el caso, refiere que al encontrarse frente a un supuesto que no se encuentra contemplado por el tipo infractor, la resolución impugnada no se encuentra incurso en causal de nulidad. **b)** En el caso se aprecia que no se discute que sobre la misma mercancía concurrieran dos declaraciones, la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-37508 (primera declaración) y la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-39925 (segunda declaración). Así, habiéndose legajado la segunda declaración aduanera (Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-39925), conforme se aprecia de lo resuelto en la Resolución Jefatural de División N° 118-3D5300-2017-000231, **se mantuvo como válida la primera declaración aduanera** (Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-37508). Estando a lo expresado en los párrafos precedentes, respecto a lo que comprende el tipo infractor, se advierte que en este caso no se configuró el tipo infractor establecido en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Sentencia de vista Mediante sentencia de vista del veintiocho de diciembre de dos mil veintiocho, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, se **revoca** la sentencia de primera instancia —que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos— y, reformándola, se declara **fundada** la demanda en todos sus extremos, con los siguientes argumentos: **a)** La acción incoada deviene fundada en todos sus extremos al advertirse que la interpretación del supuesto de infracción previsto en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, por parte del Tribunal Fiscal, al motivar el acto administrativo impugnado, no resulta razonable. **b)** Para que se configure el supuesto de infracción en referencia, se debe verificar que en un mismo momento existan dos o más declaraciones de aduana referidas a una misma mercancía, y no resulta acorde al sentido de la norma interpretar que la infracción se configura solo en aquellos casos en que se deja sin efecto la primera declaración, dado que la frase “sin que previamente se haya dejado sin efecto la anterior” únicamente precisa el momento en que se comete la infracción. **c)** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante la resolución del veintiuno de marzo de dos mil diecisiete, emitida en la Casación N° 14973-2014-Lima, adoptó similar criterio interpretativo con relación al mismo tipo infractor analizado. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si se incurriría en la infracción tipificada en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, al haber numerado más de

una declaración por una misma mercancía sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación de fecha once de mayo de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación presentados por el Tribunal Fiscal y la empresa Cosmos Agencia Marítima S.A.C. por las siguientes causales: Recurso de casación presentado por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal **Infracción normativa por interpretación errónea del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior no ha interpretado estrictamente la referida norma para el caso concreto, toda vez que, no ha tenido en cuenta que en él se establecen dos aspectos que deben ser tomados en forma conjunta, lo que implica analizar el tipo infractor, el cual exige la coexistencia de dos DAM sobre una misma mercancía, sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior. **b)** Asimismo, señala que sí la voluntad del legislador hubiera sido sancionar la existencia de la duplicidad de declaraciones en cualquier circunstancia, no se hubiera incluido el término “sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior”, y de esta forma diferenciar que una de las circunstancias se encuentra comprendida en el tipo infractor. En ese sentido, sostiene que en el caso concreto no se ha configurado el tipo infractor establecido en el literal b) del numeral 7 del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, pues se mantuvo válida la primera declaración aduanera, DAM N° 118-2014-81-37508. Recurso de casación presentado por Cosmos Agencia Marítima S.A.C. **Infracción normativa por interpretación errónea del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053** El argumento principal de la recurrente es el siguiente: **a)** Que, el referido artículo no se limita a la simple emisión de dos o más declaraciones para una misma mercancía, sino que agrega una exigencia, esto es, la conducta omisiva consistente en no dejar sin efecto la primera declaración; por lo tanto, agrega que la simple emisión de dos declaraciones aduaneras no es suficiente para que se configure la infracción, además, es necesario que se omita dejar sin efecto la primera declaración, cuando ello fuere posible. Asimismo, señala que la interpretación efectuada por la Sala Superior es contraria al principio de tipicidad, que exige el cumplimiento de todos los elementos del supuesto de hecho infractor para poder aplicar una sanción. **Infracción normativa por inaplicación del inciso 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario** Los argumentos principales de la recurrente son los siguientes: **a)** Que, el artículo 170 del Código Tributario es plenamente aplicable al caso concreto, pues de conformidad con los artículos 50 a 54 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, y el Tribunal Fiscal son parte de la Administración Tributaria; asimismo, es evidente que ambas instituciones mantienen posiciones discrepantes sobre la correcta interpretación del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. **b)** Concluye que, en este caso no procede aplicar multas e intereses moratorios, no obstante, la Sala Superior ha omitido aplicar esta norma y por ello, dispuesto que se multe a la empresa recurrente por la supuesta infracción prevista en el numeral 7 del literal b) del artículo 192, pese a que existe duplicidad de criterios respecto de la interpretación correcta de la norma. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofílica, la cual no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un

recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal SEGUNDO. Interpretación errónea del literal b) del numeral 7 del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 2.1.** Corresponde realizar el análisis de esta infracción; luego se procederá a emitir pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometén infracciones sancionables con multa: [...] b) Los despachadores de aduana cuando: [...] 7. Numeren más de una (1) declaración para una misma mercancía, sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior. **2.2.** Iniciamos el análisis casatorio asumiendo que, dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini³ que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto, calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de solución) de una controversia específica. En 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 norma⁴. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Guastini, una norma es el resultado de la interpretación de los textos o disposiciones normativas⁵. Señala Guastini⁶ 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 [...] Es decir, interpretar implica reconocer o asimilar el significado, sentido y alcance de una norma jurídica. **2.3.** En ese sentido, esta Sala Suprema precisa que cualquier cuestionamiento a una “errónea” interpretación llevada a cabo por el órgano jurisdiccional y que se traduzca como ineludible o imprescindible para la solución del caso, debe implicar por parte del recurrente la formulación de la tesis interpretativa y los argumentos interpretativos correspondientes. **TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1.** En el caso, la codemandada Cosmos Agencia Marítima S.A.C. numeró para el régimen de trasbordo las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 118-2014-81-037508 y N° 118-2014-81-039925 el doce de noviembre de dos mil catorce y el uno de diciembre de dos mil catorce, respectivamente, a fin de solicitar el trasbordo de mercancías. Cabe precisar que la codemandada numeró la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-39925, despacho excepcional, modalidad 02 con descarga a tierra e indicando el referido manifiesto; y el veinticinco de julio de dos mil dieciséis solicitó legajamiento de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-37508, al amparo del Conocimiento de Embarque N° SUDB40013375001, la misma que fue regularizada el veinticuatro de noviembre del dos mil catorce, y por un error de la empresa codemandada se volvió a transmitir el mismo conocimiento de embarque, asignándose una segunda Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-39925, de fecha uno de diciembre de dos mil catorce. En esa línea, la Intendencia de Aduana Marítima del Callao emite el Informe N° 582-2017-SUNAT/3D5300, dando cuenta de tal situación y posteriormente emite la Resolución Jefatural de División N° 118-3D5300/2017-000231 disponiendo: i) legajar o dejar sin efecto la Declaración Aduanera de Mercancía N° 118-2014-81-39925 y ii) sancionar con multa a la codemandada Cosmos Agencia Marítima S.A.C. por incurrir en la infracción prevista en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053. **3.2.** A fin de determinar si ha existido infracción normativa por errónea interpretación, como refiere el Tribunal Fiscal, pasaremos a revisar el texto del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la

Ley General de Aduanas, que refiriéndose a las infracciones en que pueden incurrir los despachadores de aduanas señala lo siguiente: Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometén infracciones sancionables con multa: [...] b) Los despachadores de aduanas, cuando: [...] 7. Numeren más de (1) declaración, para una misma mercancía, sin que previamente haya sido dejada sin efecto la anterior; [...] En esa línea, apreciamos que puede identificarse que el supuesto de hecho que contiene la norma se encuentra dividido en tres extremos, pero dichas partes se encuentran complementadas entre sí. **3.3.** Ahora bien, respecto a la exigencia de que existan dos o más declaraciones, es decir, que se numere más de una (1) declaración y que las mismas hayan sido realizadas para una misma mercancía, ambos supuestos resultan claros. No obstante, cabe precisar que la prohibición de que existan dos declaraciones de aduanas numeradas para una misma mercancía se sustenta en la relevancia de la declaración aduanera, que conforme al artículo 1 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, es “un documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que deberá aplicarse a las mercancías y suministra los detalles que la Administración Aduanera y requiere para su aplicación”. **3.4.** La cuestión controvertida se da en torno al significado dado al tercer extremo del texto normativo, que advierte: “sin que se haya dejado sin efecto la anterior”. La interpretación del mencionado extremo debe ser efectuada de forma sistemática con el texto que lo precede; es decir, las dos partes precedentes. Así, de acuerdo a lo señalado en el punto 3.4 de la presente resolución, cuando la norma refiere que no resulta posible que existan dos declaraciones de aduanas vigentes por una misma mercancía; en tanto, ello podría originar confusión en la administración aduanera sobre cuál vendría a ser la verdadera voluntad del administrado y cuál podría generar la obligación tributaria aduanera, considerando una válida que sirva de base para determinar dicha obligación; y si alguna de ellas se deja sin efecto o fuera legajada por la administración aduanera, ya no se presentaría el problema acotado. En ese sentido, cuando dicha disposición normativa señala expresamente “sin que se haya dejado sin efecto la anterior” precisa el momento que se comete la infracción aduanera, es decir, que estando vigente una primera declaración aduanera la agencia despachadora de aduana procesa a presentar una segunda declaración aduanera. **3.5.** En esa línea, la sentencia de vista, revisando los actuados administrativos y la normatividad aplicable al caso, señala en su considerando décimo la interpretación de la disposición normativa cuya infracción se alega, y refiere lo siguiente: DÉCIMO [...] Es conveniente indicar que una interpretación resulta razonable en tanto no contradiga las disposiciones que sobre la misma materia regula; bajo esta premisa, la última frase del citado dispositivo legal debe interpretarse de forma tal que complemente o precise la primera parte de la disposición; ergo, no es posible que existan dos declaraciones vigentes respecto de una misma mercancía, pues esto genera confusión en la Administración Aduanera respecto de la voluntad del importador, por lo que, objetivamente, basta que se verifique la concurrencia de las declaraciones para que se configure el tipo infractor; en consecuencia, la frase “sin que se haya dejado sin efecto la anterior”, lo que hace es precisar el momento en que se comete la infracción, no pudiendo entenderse que para que se configure la infracción deba necesariamente ser dejada sin efecto la primera declaración, dado que el legajamiento (archivamiento) de la primera declaración se verifica en un momento posterior al regulado por la norma y es realizado por la Administración Aduanera luego de verificada de manera objetiva la concurrencia de las dos declaraciones. [...] **3.6.** Finalmente, cabe precisar que el criterio interpretativo adoptado por la Sala Superior y con relación al mismo tipo infractor analizado—como señala en el considerando undécimo la sentencia de vista— ha sido desarrollado en la Sentencia de Casación N° 14973-2014 Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República el veintiuno de marzo de dos mil diecisiete, respecto a lo contenido en el numeral 7 del inciso d) del artículo 103 del anterior Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF (vigente en el momento de suscitados los hechos). La referida sentencia de casación precisa lo siguiente: TERCERO: [...] 3.6 La precisión “sin que previamente se haya dejado sin efecto la anterior” no puede ser entendida en el sentido que, para que se configure la infracción deba necesariamente ser dejada sin efecto la primera Declaración; puesto que, la determinación de cuál es la declaración que va subsistir a efectos tributarios aduaneros, se verifica en un momento posterior al regulado por la norma. En la medida ello recién se determina cuando se realiza el procedimiento del legajamiento, en el que además no necesariamente subsiste aquella declaración que es escogida por el administrado, o la primera declaración [...] **3.7.** De acuerdo a las precisiones efectuadas precedentemente, en el contexto de que existan dos

declaraciones para una misma mercancía, y bajo la interpretación de la frase "sin que previamente se haya dejado sin efecto la anterior", la cual precisa el momento en que se configure la infracción, en el caso de autos queda acreditada de forma objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, en tanto en un mismo momento existían dos declaraciones aduaneras de mercancías. **3.8.** Por estas razones, no se advierte que la Sala Superior haya interpretado erróneamente el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, por lo que corresponde declarar infundada esta causal. Recurso de casación presentado por la recurrente Cosmos Agencia Marítima S.A.C. CUARTO. Interpretación errónea del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 **4.1.** En este punto, cabe precisar que el recurso de casación de la empresa codemandada se refiere a la infracción normativa por interpretación errónea del numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y dicha infracción es similar a la presentada en el recurso de casación correspondiente al Tribunal Fiscal. Ambos codemandados refieren que la declaración aduanera de mercancías fue formulada con arreglo a la Ley General de Aduanas, dado que, si bien se presentaron dos declaraciones aduaneras, la Administración Aduanera con referencia a la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-81-037508 (primera DAM) que mantuvo como válida, mientras que la segunda declaración fue dejada sin efecto por la administración. **4.2.** En este extremo, atendiendo a que la infracción normativa es la misma que fue propuesta por el Tribunal Fiscal, y ya fue objeto de análisis en los acápites 3.1 a 3.8, vinculados a la errónea interpretación de la infracción tipificada en el numeral 7 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, corresponde similar análisis y conclusión, razón por la que nos remitimos a lo allí referido. Consecuentemente, corresponde declarar infundada esta causal. **QUINTO. Infracción normativa por inaplicación del inciso 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario 5.1.** Corresponde en este punto realizar el análisis de los fundamentos de la infracción señalada, para ello, corresponde, en principio, citar el dispositivo legal cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Código Tributario Artículo 170.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES [...] 2.** La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente. **SEXTO. Análisis del caso concreto 6.1.** En el caso, la empresa recurrente señala que tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT mantienen posiciones discrepantes. Posteriormente se refiere al pronunciamiento de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, recaído en la Sentencia de Casación N° 2256-2015-LIMA, que señala que: "se produce duplicidad de criterio cuando la Administración Tributaria asume posiciones interpretativas distintas para la aplicación de un mismo dispositivo normativo, vale decir, la autoridad administrativa acoge una primera interpretación a la norma y posteriormente, la cambia para otorgarle un sentido distinto [...]". **6.2.** No obstante lo señalado por la Corte Suprema, el dispositivo normativo citado, cuya inaplicación se alega, vinculado a la dualidad o duplicidad de criterio, se da cuando la administración tributaria cambia de postura respecto a la interpretación de una norma, pero el contribuyente actúa de acuerdo al criterio que se dejó de aplicar sin considerar la nueva posición u orientación. **6.3.** En el caso de autos, no se aprecia que la administración tributaria haya cambiado de criterio interpretativo, sino que se observa que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal poseen posturas contrapuestas respecto a la interpretación de una determinada disposición normativa. En esa línea, y de acuerdo a lo desarrollado en la presente ejecutoria suprema, se ha señalado el sentido de la norma, por lo que no se ha dejado de aplicar una norma de derecho material, dado que el inciso 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no resulta aplicable al caso al no ser una norma pertinente a la situación fáctica necesaria para poder solucionar el caso concreto. **6.4.** Por estas consideraciones y al no advertirse la inaplicación del inciso 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, corresponde declarar infundada la causal denunciada. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal, mediante escrito del doce de enero de dos mil veintidós (folios 331-337); e **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa codemandada Cosmos Agencia Marítima S.A.C., mediante escrito del trece de enero de dos mil veintidós (folios 339-347). En consecuencia, **NO CASARON** la

sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintiocho de diciembre de dos mil veintiuno, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 316-325), que revoca la sentencia de primera instancia — que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda. **SEGUNDO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Cosmos Agencia Marítima S.A.C. y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE EGARRA, DELGADO AYBAR, LLAP UNCHON, TOVAR BUENDÍA.**

- ¹ Expediente judicial electrónico
- ² Declaración Aduanera de Mercancías.
- ³ HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- ⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- ⁵ 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. Interpretación y construcción jurídica. <http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>
- ⁶ GUASTINI, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. México D.F., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; p. 26
- ⁷ Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 010-2002-AI/TC:
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, págs. 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).
- ⁸ GUASTINI, Riccardo (1999). Estudios sobre la interpretación jurídica. México D.F., Universidad Nacional Autónoma de México; p. 11

C-2201944-31

CASACIÓN N° 14612-2022 LIMA

TEMA: IMPORTACIÓN DE MATERIAL DE GUERRA

SUMILLA: La Sala Superior se limitó a realizar una interpretación literal del Decreto Ley N° 14568 y optó por otorgar primacía a la Ley General de Aduanas y a la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aplicándolas de forma irreflexiva sin tener en consideración circunstancias tales como la finalidad del Decreto Ley N° 14568, el deber del Estado de garantizar la seguridad de la Nación, el hecho de que cuando dicha norma fue emitida no existían en el país tributos tales como el IGV o el impuesto de promoción municipal - IPM, o que en nuestro ordenamiento jurídico por medio de diferentes normas se reconoció históricamente que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación; lo cual ha sido corroborado con el hecho de que la propia codemandada SUNAT aprobó el Procedimiento General de "Material de Guerra" DESPA PGA INTA 20 Versión 1, en el que se establecía que la importación de material de guerra se encontraba inafecta al pago de tributos, procedimiento que estaba vigente al momento en que se realizó la importación del material de guerra y, por tanto, era aplicable a la mercadería que fue consignada en las declaraciones de material de guerra numeradas en el año dos mil catorce.

PALABRAS CLAVE: importación de material de guerra, inafectación y exoneración tributaria, interpretación evolutiva, defensa nacional

Lima, ocho de junio de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa catorce mil

seiscientos doce, guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata del recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Ejército del Perú**, del trece de mayo de dos mil veintidós (fojas ciento trece a ciento treinta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintisiete de abril de dos mil veintidós (fojas noventa y siete a ciento cinco), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia contenida en la resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del veintitrés de junio de dos mil veintidós (fojas ciento treinta y tres a ciento treinta y nueve), se declaró **procedente** el recurso de casación por las siguientes causales: **a) Interpretación errónea del Decreto Ley N° 14568 y reconocimiento de la inafectación por la Sunat en el DESPA PGA 20 Versión 1** La recurrente señala que la Sala Superior no aprecia que el Decreto Ley N° 14568 no establece expresamente que el material de guerra solo pagará tributos arancelarios aduaneros, tal es así que la misma Sunat estableció en el DESPA PGA 20 Versión 1 que el régimen de material de guerra se encuentra inafecto al pago de tributos al amparo de lo que establece el Decreto Ley antes señalado. Con lo cual, debe entenderse que la liberación prevista en esta última norma involucra tanto los pagos de derechos arancelarios aduaneros como los tributos internos, y debe destacarse también que el Ejército del Perú es consumidor final sin fines de lucro, ya que la mercancía que nacionaliza constituye un medio para la defensa nacional en cumplimiento del rol constitucional asignado. **b) Aplicación de la Ley General de Aduanas, pese a existir la norma especial que regula la nacionalización de mercancía declarada como Material de Guerra, como es el Decreto Ley N° 14568** La recurrente menciona que la Sala Superior ha priorizado la aplicación de la Ley General de Aduanas, a pesar de la existencia del Decreto Ley N° 14568, que en su artículo 1 establece la inafectación de la importación de material de guerra no solo de derechos arancelarios, sino también de tributos internos, lo cual es reconocido también en el DESPA PGA 20 VERSIÓN 1 emitido por la Sunat. De igual manera, la recurrente resalta que no existe sujeto percutido donde recaiga el tributo, cuando el propio Estado funge de acreedor y deudor, simultáneamente, como sucede en el presente caso, al ser el Ejército del Perú el sujeto activo (acreedor) y a su vez el sujeto pasivo (deudor) por ser el importador. **c) Inaplicación del artículo 40 de la Ley N° 27444 en lo que respecta a la prohibición de dar información de los cinco años anteriores inmediatos al año fiscalizado** La recurrente señala que la Sala Superior no ha considerado que el artículo 40 de la Ley N° 27444 prohíbe dar información respecto de los cinco años anteriores inmediatos, por lo que, al haber realizado su fiscalización la Sunat en el año dos mil dieciocho, no correspondía que se solicite documentación correspondiente al año fiscal dos mil catorce. Sin embargo, la recurrente afirma que, de todos modos, cumplió con entregar copias de determinadas declaraciones de material de guerra y otra información asociada; por lo que, no corresponde la aplicación de la multa correspondiente a la infracción prevista en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por el recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda:** Mediante escrito presentado el veinticuatro de mayo de dos mil veintiuno (foja doce del cuaderno de casación), el Ejército del Perú, representado por su Procuraduría Pública, interpuso demanda contencioso administrativa, con el siguiente petitorio: Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno, que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101, del diez de julio de dos mil diecinueve, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra i) la Resolución de División N° 000-323100/2019/00035, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que determinó tributos dejados de pagar respecto a las declaraciones de material de guerra numeradas durante el año fiscal dos mil catorce, por el importe de S/ 119'061,084.00 (ciento diecinueve millones sesenta y un mil ochenta y cuatro soles con cero céntimos) y consignadas en el anexo único de la Resolución de División N° 000323100/2019/00035, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve; y ii) la Resolución N° 000 323100/2019/000036, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que aplicó sanción de multa por el importe de S/ 4150.00 (cuatro mil ciento cincuenta soles con cero céntimos), por la comisión de la infracción tipificada

en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas (no proporcionar, exhibir o entregar información o documentación requerida dentro del plazo establecido legalmente u otorgado por la autoridad aduanera). La parte demandante manifiesta que al ser el Ejército peruano el importador, se reúnen en el Estado peruano las condiciones de sujeto acreedor y deudor del tributo. El régimen de material de guerra se regula por el Decreto Ley N° 14568, que en forma expresa regula que la importación de material de guerra se encuentra "libre de pago de derechos de importación, consulares, derechos portuarios, mediante un recibo en el que figuren las visas indispensables de las diferentes dependencias de la aduana", y el criterio del legislador fue el de inafectar de cualquier tributo o derecho a la importación de esta mercancía y no solo de los aranceles aduaneros, hecho recogido por la propia SUNAT al normar en el artículo 2 del DESPA PGA INTA 20 Versión 1 (vigente en la fecha de fiscalización y determinación de la deuda presunta), que establecía que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación en mérito al Decreto Ley N° 14568. Acota que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal consideraron que las inafectaciones solo se refieren al aspecto aduanero, producto de una interpretación literal del decreto ley antes mencionado. Aduce que la norma que regula el IGV no grava de forma expresa la importación del material de guerra, por lo que las cobranzas por dicho concepto son irregulares. Señala que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal se han sustentado en informes administrativos, como el Informe N° 407-2014 EF/62.01, de veintisiete de noviembre dos mil catorce, para cambiar la interpretación de un decreto ley, lo que es un imposible jurídico. Indica que es a partir del año fiscal dos mil dieciséis que se vienen realizando fiscalizaciones con las cuales se establecen deudas tributarias no arregladas a ley. Por último, refiere que se vulneró el artículo 40 de la Ley N° 27444, porque la institución entregó la documentación requerida al momento de la fiscalización en el año dos mil dieciocho y que antes fue fiscalizada en el año dos mil catorce, por lo que no estaba obligada a entregar la documentación con que ya contaba la SUNAT. **1.2. Contestación 1.2.1.** Mediante escrito del uno de junio de dos mil veintiuno (fojas treinta y cinco del cuaderno de casación), el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contestó la demanda solicitando que se declare improcedente o, en su caso, infundada la demanda en todos sus extremos. **1.2.2.** Por escrito del ocho de junio de dos mil veintiuno (fojas cincuenta del cuaderno de casación), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) contestó la demanda solicitando se declare improcedente o infundada la demanda. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Fue emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas sesenta y siete del cuaderno de casación), y declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado de primera instancia determinó que conforme al inciso n) del artículo 98 de la Ley General de Aduanas, el ingreso y salida del material de guerra se rige por sus propias normas, es decir, el Decreto Ley N° 14568, y que tanto la administración tributaria como el Tribunal Fiscal han emitido sus pronunciamientos en estricta aplicación de lo regulado en dicho decreto ley, el cual solo dispone la liberación del pago de los derechos arancelarios en la importación de material de guerra; por lo tanto, las importaciones efectuadas están afectas al pago del IGV y al impuesto de promoción municipal - IPM, y que la decisión se tomó aplicando las normas vigentes en su oportunidad. Argumenta que el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que la importación de bienes está gravada y la exoneración a los impuestos debe ser hecha de forma expresa, por lo que al no existir una norma expresa que establezca la exoneración del IGV en la fecha en que se importó el material de guerra, esto es, en el año dos mil catorce, consecuentemente la importación de dichas mercancías sí se encuentra afecta al pago de los mencionados impuestos. Respecto al cuestionamiento de la opinión técnico-jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas emitida en el Informe N° 407-2014EF/62.01, el Juzgado considera que dicho informe constituye una opinión, pero no se verifica que haya sido considerado como base normativa para determinar la deuda tributaria. El Juzgado precisa que si bien la administración aduanera señaló en el numeral 2 de la sección VI del Procedimiento General de "Material de Guerra" DESPA PGA INTA 20 Versión 1 que la importación está inafecta del pago de tributos, dicha disposición solo se refiere los derechos arancelarios. Sobre la multa impuesta, se establece que la administración aduanera mediante el Primer Requerimiento N° 3603-2018-SUNAT/323100, del veintiuno de agosto de dos mil dieciocho, solicitó documentación al demandante, y el tres de septiembre de dos mil dieciocho el demandante solicitó la ampliación del plazo; que posteriormente el dieciocho de octubre de dos mil dieciocho se formuló el Cierre del Primer Requerimiento

Nº 4794-2018-SUNAT/323100, otorgándose a la parte demandante un plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a su notificación para la entrega de la información pendiente, pero pese a ello la institución incumplió con presentar la totalidad de la información requerida. En ese sentido, se establece que si bien la parte demandante alega la vulneración del numeral 40.1 del artículo 40 de la Ley Nº 27444, ha quedado demostrado que la SUNAT no requirió a la demandante información con que ya contaba y que la información que entregó estaba incompleta. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativa con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintisiete de abril de dos mil veintidós (fojas noventa y siete del cuaderno de casación), **confirma** la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. La Sala Superior inicia su análisis estableciendo que, de acuerdo al propio texto del artículo 1 del Decreto Ley Nº 14568, no existe disposición expresa que reconozca exoneración o inafectación del impuesto general a las ventas a la importación de la carga clasificada como material de guerra por parte de los institutos armados, pues solo hace referencia a la liberación de pago de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios; por lo tanto, una interpretación distinta no resultaría factible de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, concordante con las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario. En este entendido, luego el colegiado superior concluye que en el Decreto Ley Nº 14568 no se contempló la exoneración del impuesto general a las ventas y del impuesto de promoción municipal, señalando que dicha posición también es compartida por el Ministerio de Economía y Finanzas, según el Informe Nº 407-2014-EF/62.1, del veintisiete de noviembre de dos mil catorce. Posteriormente, se establece que, de la revisión de los antecedentes administrativos, se verifica que mediante el Primer Requerimiento Nº 3603-2018-SUNAT/323100, del veintuno de agosto dos mil dieciocho, se solicitó información a la parte recurrente otorgando un plazo de diez días; la actora solicitó una ampliación del plazo de treinta días, lo cual fue autorizado por la administración mediante Carta Nº 3900-2018-SUNAT/323100. Luego, la Comisión de Fiscalización se constituyó en el domicilio de la parte demandante el dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, por lo que en tal fecha se efectuó el Cierre del Requerimiento Nº 4794-2018-SUNAT/323100, dejando constancia de su incumplimiento, con lo que se configuró la infracción contenida en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, por lo que se concluye que corresponde confirmar la sentencia, ya que no se ha acreditado que se haya configurado el supuesto establecido en el numeral 40.1 del artículo 40 de la Ley Nº 27444, es decir, que la administración haya pedido documentación que ya solicitó en mérito a un trámite realizado anteriormente por el administrado, en este caso el demandante. Por último, sobre el agravio referido a que se debe tener presente el artículo 15 de Ley Nº 31367 - Ley de Endeudamiento Público para el Año Fiscal 2022, se establece que la referida norma versa sobre la transferencia de las deudas tributarias y no sobre la responsabilidad de la demandante como contribuyente, por lo que carece de sustento tal agravio. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional¹², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiliática, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto, ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitório y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley.

Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de congruencia de lo decidido con las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. Pronunciamiento sobre las infracciones normativas de índole material **TERCERO.** Se debe empezar por precisar que si bien se ha denunciado en forma independiente las infracciones normativas por i) interpretación errónea del Decreto Ley Nº 14568 y reconocimiento de la inafectación por la SUNAT en el DESPA PGA 20 Versión 1, y ii) aplicación de la Ley General de Aduanas, pese a existir la norma especial que regula la nacionalización de mercancía declarada como material de guerra, como es el Decreto Ley Nº 14568; de los argumentos expuestos en el recurso se advierte que ellas guardan estrecha relación, pues las infracciones mencionadas se centran en el aludido Decreto Ley Nº 14568; por ese motivo y en aplicación además del principio de concentración y dirección procesal, las causales se revisarán en conjunto y se emitirá un pronunciamiento también en conjunto. **3.1.** Respecto a la causal de interpretación errónea, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁴ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **3.2.** Asimismo, debe tenerse en cuenta que, si bien se denuncia como infracción la aplicación de la Ley General de Aduanas, del contenido de la causal interpuesta se desprende que en realidad se denuncia una aplicación indebida de la ley antes mencionada; por tal motivo, se debe tener en cuenta que, sobre la aplicación indebida de una norma material⁵, doctrinariamente se ha señalado que: “hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma”⁶. Asumiendo similar posición, Carlos Calderón y Rosario Alfaro refieren que: “Existirá aplicación indebida [...] cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar”⁷. Asimismo, Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no sólo en el supuesto antes descrito, sino además en otros, a saber: “a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera. [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto”⁸. **3.3.** Con las precisiones doctrinales anotadas, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en la causal material denunciada. **3.4.** En este sentido, se aprecia que las infracciones normativas planteadas se sustentan en que el colegiado superior no ha interpretado correctamente el Decreto Ley Nº 14568, al considerar que dicha norma solo exonera al Ejército del Perú del pago de derechos arancelarios aduaneros, cuando el espíritu de la norma era el de desgravar de cualquier tributo (interno o aduanero) y que no corresponde aplicar la Ley General de Aduanas, sino la ley especial, esto es, el Decreto Ley Nº 14568, que establece que la parte recurrente se encuentra inafecta de pago de cualquier derecho por la importación de material de guerra. **3.5.** Teniendo en consideración los argumentos que sustentan el recurso, a fin de establecer si la sentencia de

vista ha incurrido en la infracción normativa denunciada, debemos partir citando sus contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: Decreto Ley N° 14568 Artículo 1: La carga clasificada como "MATERIAL DE GUERRA" podrá ser retirada directamente por los Institutos Armados, libre de pagos de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios, mediante un recibo en el que figuren las visas indispensables de las diferentes Dependencias de la Aduana, exonerándose de la presentación de la Factura Consular y Póliza de Consumo; quedando comprendido dentro de la denominación de MATERIAL DE GUERRA el armamento de todo tipo, municiones, explosivos, maquinarias y repuestos para la fabricación de municiones; carro de combate, camiones, camionetas, carros de reconocimiento y sus repuestos, maquinarias, herramientas y material de ingeniería; equipos de telecomunicaciones y material de transmisiones y sus repuestos; equipo aparatos quirúrgicos y material de sanidad; y toda clase de equipo o material destinado a la Defensa Nacional, autorizada por cada uno de los Ministerios de las Fuerzas Armadas. **Numeral 2 de la Sección VI del Procedimiento General de "Material de Guerra" DESPA PGA INTA 20 Versión 1** 2. La importación de Material de Guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación en mérito a lo dispuesto en el Decreto Ley N° 14568. **Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053** Artículo 98.- Regímenes aduaneros especiales o de excepción Los regímenes aduaneros especiales o trámites aduaneros especiales o de excepción que a continuación se señalan, se sujetan a las siguientes reglas: [...] n) El ingreso y salida del material de guerra se rige por sus propias normas. [Énfasis agregados] **3.6.** Ahora bien, las premisas fácticas fijadas por las instancias de mérito, conforme al expediente administrativo, son las siguientes: a) Mediante la Resolución de División N° 000-323100/2019-000035⁹, del dieciséis de enero de dos mil, se dispuso la cobranza del importe total de los tributos dejados de pagar ascendentes a S/ 119'061,084.00 (ciento diecinueve millones sesenta y un mil ochenta y cuatro soles con cero céntimos) por concepto del IGV e impuesto de promoción municipal - IPM, respecto de las declaraciones de material de guerra numeradas durante el año dos mil catorce. Mediante la Resolución División N° 000-323100/2019-000036¹⁰, del dieciséis de enero dos mil diecinueve, se aplicó la sanción de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. **b)** La demandante interpuso recurso de reclamación¹¹ contra las resoluciones señaladas en el numeral anterior, el cual fue resuelto mediante la Resolución de División N° 000323200/2019-000101¹², emitida el diez de julio dos mil diecinueve por la Intendencia Nacional de Control Aduanero de la SUNAT. **c)** Contra esta resolución la demandante interpuso recurso de apelación¹³ ante el Tribunal Fiscal, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 03609-A-2021 de fecha veintitrés de abril dos mil veintiuno¹⁴, con lo que se agotó la vía administrativa. **3.7.** De esta manera, conforme a los términos del recurso de casación y de acuerdo con los antecedentes administrativos detallados, se desprende que en el presente caso es objeto de controversia establecer si la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos como el IGV y el impuesto de promoción municipal - IPM en mérito al Decreto Ley N° 14568. **Sobre la defensa nacional CUARTO.** Antes de ingresar al análisis relacionado con la importación de material de guerra, es pertinente tener en consideración que dicha actividad guarda estrecha relación con la defensa nacional y la seguridad interna del Estado, sobre la cual el Tribunal Constitucional con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por la Defensoría del Pueblo contra diversos artículos de la Ley N° 24150, que regula el papel de las Fuerzas Armadas durante los estados de excepción, estableció lo siguiente: 29. El Estado es la estructura que concentra el poder político delegado por el pueblo soberano para que cumpla con determinados fines en procura del bienestar general. Es por ello que le corresponde elaborar políticas públicas con el objetivo de lograr el desarrollo social, económico y cultural del país, así como garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales. Entre ellas, una de las más importantes es la **concerniente a la seguridad, pues esta constituye no solo un presupuesto para el desarrollo, sino también el escenario dentro del cual los derechos fundamentales pueden ejercerse.** Sin seguridad no hay desarrollo, ni ejercicio pleno de los derechos y libertades fundamentales. Ambos (seguridad y desarrollo), son necesarios para alcanzar el bienestar. De ahí que el artículo 163° de la Constitución establezca, como una de las **tareas fundamentales del Estado peruano, la de garantizar la seguridad de la Nación,** a través de un Sistema de Defensa Nacional. 30. De acuerdo con el mencionado artículo 163° de la Constitución, la Defensa Nacional es integral y permanente; por tanto, involucra al conjunto de acciones y previsiones que permiten la subsistencia y permanencia del Estado, incluyendo su

integridad, unidad y facultad de actuar con autonomía en lo interno, y libre de subordinación en lo externo, posibilitando que el proceso de desarrollo se realice en las mejores condiciones [Centro de Altos Estudios Militares, "Defensa interna", en Defensa Nacional, N° 3, Lima., 1983, Pag. 10]. Es 'integral' porque abarca diversos campos, como el económico, político, social, cultural, militar, etc.; y 'permanente', debido a que se trata de una actividad constante que se relaciona con sus sentidos preventivo y represivo. [...] 32. Como también precisa el artículo 163° de la Constitución, la defensa nacional se desarrolla "en los ámbitos interno y externo". Mediante la "defensa interna" se promueve y asegura el ambiente de normalidad y tranquilidad pública que se requiere para el desarrollo de las actividades y esfuerzos concurrentes a la obtención del bienestar general en un escenario de seguridad. Asimismo, supone la realización de acciones preventivas y de respuesta que adopta el gobierno permanentemente en todos los campos de la actividad nacional, para garantizar la seguridad interna del Estado. [...] El fin de las actividades de defensa interna es garantizar el desarrollo económico y social del país, impedir agresiones en el interior del territorio, viabilizar el normal desarrollo de la vida y acción del Estado, y garantizar el ejercicio pleno de los derechos y libertades fundamentales.¹⁵ [Énfasis agregado] **4.1.** En este entendido, se puede apreciar que atendiendo a la importancia de la defensa nacional y con la finalidad de promover el resguardo de nuestras fronteras y garantizar la seguridad interna es que se promulgó el Decreto Ley N° 14568, para contar con material e instrumentos que garanticen la defensa y seguridad nacional, y por ello se declaró que su importación estaba libre del pago de "derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios" con el objeto de facilitar la importación de material de guerra sin afectar o gravar los recursos de las Fuerzas Armadas. **Antecedentes normativos sobre la importación de material de guerra y la vigencia del Decreto Ley N° 14568 QUINTO.** Es importante tener presente que la importación de material de guerra estuvo libre o inafecta de forma expresa del pago de conceptos relacionados a la importación desde la promulgación del Decreto Ley N° 14568 desde julio del año mil novecientos sesenta y tres, hasta que aproximadamente después de diez años se emitió la primera norma de carácter tributario que hizo mención expresa a la exoneración de impuestos al material de guerra, lo cual se repitió en normas posteriores, como a continuación se menciona: a) Mediante Decreto Ley N° 19982, emitido el trece de abril de mil novecientos setenta y tres se sustituyó el artículo 6 del Decreto Ley N° 19620, estableciéndose la exoneración a la importación de material de guerra de la siguiente forma: b) La Importación de los siguientes bienes: 1. Donados por personas o entidades del extranjero a favor de instituciones públicas o privadas del país que presten servicios asistenciales o educacionales en forma gratuita, así como a favor del Gobierno Central, Gobiernos Locales o Instituciones Públicas. Las instituciones asistenciales o educativas indicadas en el párrafo anterior deberán cumplir con los requisitos establecidos en el Decreto Supremo N° 1 de 7 de Enero de 1963. 2. Los materiales de guerra consignados directamente al Estado. [...] b) Mediante el Decreto Ley N° 21497 emitido el dieciocho de mayo de mil novecientos setenta y seis se aprobó el Texto Único del Impuesto a Bienes y Servicios, que señala en su artículo 6 la exoneración del pago del impuesto a las operaciones indicada en el Apéndice I, en el cual se dispone la exoneración del impuesto a la importación de material de guerra de la siguiente manera: APÉNDICE I Operaciones Exoneradas [...] B. Importación [...] 2.- Los materiales de guerra consignados directamente al Estado. c) Por el Decreto Legislativo N° 190, del doce de junio de mil novecientos ochenta y uno, se establece el impuesto general a las ventas en reemplazo del impuesto a los bienes y servicios, donde se establece en los numerales 3 y 4 de las disposiciones adicionales que la exoneración del pago del IGV a la importación de material de guerra se mantenía al disponer lo siguiente: DISPOSICIONES ADICIONALES Debido a que al momento de promulgarse Decretos Legislativos bajo las actuales facultades delegadas por Ley 23230, ha sido necesario mencionar en forma expresa el Impuesto de Bienes y Servicios sustituido por el presente, se adoptan las siguientes disposiciones generales de adecuación: [...] 3.- Las inafectaciones y exoneraciones del Impuesto a los bienes y Servicios aplicables a las importaciones, se entiende extendida al Impuesto General a las Ventas. 4.- Las inafectaciones y exoneraciones del Impuesto a los bienes y Servicios distintas a los casos mencionados en el acápite anterior quedan derogados. **5.1.** Posteriormente, con la emisión del Decreto Legislativo N° 666 - Nueva Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, emitido el diez de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, la exoneración del pago del IGV a la importación de material de guerra dejó de ser expresa, pues se verifica que la norma ya no contempló la exoneración del IGV a las importaciones de material de guerra: **Nueva Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo - Decreto Legislativo N° 666 DE LAS EXONERACIONES** Artículo 5. Están exoneradas del Impuesto

General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II. También se encuentran exonerados los contribuyentes del Impuesto cuyo giro o negocio consiste en realizar exclusivamente operaciones exoneradas a que refiere el párrafo anterior, cuando vendan bienes que fueron adquiridos o producidos para ser utilizados en forma exclusiva en dichas operaciones exoneradas. Artículo 6. Las exoneraciones otorgadas en el artículo anterior contenidas en el Apéndice I tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre de 1993. Las exoneraciones contenidas en el Apéndice II regirán hasta el 31 de diciembre de 1995. Artículo 7. Las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen no incluyen este Impuesto. La exoneración del Impuesto General a las Ventas deberá ser expresa e incorporarse en los Apéndices I y II. [...] Artículo 80. Además de las contenidas en el presente dispositivo sólo se mantienen vigentes las inafectaciones, exoneraciones y beneficios del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que se señalan a continuación: **IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS:** a. Artículo 71 de la Ley 23407, referido a las empresas industriales ubicadas en Zona de Frontera y Selva. b. Ley 25100, y demás normas modificatorias y complementarias referidas a Zonas Francas Industriales y Zonas de Tratamiento Especial. c. Empresas que suscriban contratos con el Estado, para el goce de los beneficios a que se refieren el artículo 16 del Decreto Ley 22342 y normas modificatorias así como el artículo 3 del Decreto Supremo 019-88-PCM. d. Artículo 10 de la Ley 24155. e. Lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 27 del Decreto Legislativo 299. f. Decreto Supremo 052-91-EF y demás disposiciones complementarias. **IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO** a. Artículo 71 de la Ley 23407, referido a empresas industriales ubicadas en Zona de Frontera y Selva. b. Ley 25100, y demás normas modificatorias y complementarias referidas a Zonas Francas Industriales y Zonas de Tratamiento Especial. c. Importaciones que realicen las Universidades y centros educativos y culturales, en orden al cumplimiento de sus fines. d. Importación de bienes de uso personal, incluyendo un vehículo de hasta 2,000 cm³. que realicen los funcionarios y diplomáticos extranjeros, siempre que exista reciprocidad. e. Lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 27 del Decreto Legislativo 299. f. El petróleo residual N° 6 utilizado por las empresas industriales petroquímicas de estado para su posterior transformación. g. Ley 25328, referida a la venta de petróleo a empresas regionales filiales de ELECTROPERU y a las empresas concesionarias del servicio público de electricidad. h) Artículo 295 de la Ley N° 25303 referido a los combustibles y lubricantes que emplean las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional del Perú. Las exoneraciones señaladas en este artículo regirán hasta el 31 de diciembre de 1995. Derógase cualquier otra norma que establezca beneficios no señalados expresamente en este artículo. **5.2.** De igual manera, con la publicación del Decreto Legislativo N° 821 el veintidós de abril de mil novecientos noventa y seis, que aprueba la Nueva Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, y luego con el Decreto Supremo N° 055-99-EF publicado el quince de abril de mil novecientos noventa y nueve, que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, la exoneración del impuesto al IGV y al impuesto de promoción municipal - IPM a la importación de material de guerra ya no es incluida de forma expresa en la norma de la materia. **5.3.** Sin embargo, es importante resaltar que durante el desarrollo del procedimiento administrativo y luego en el proceso contencioso administrativo no se ha discutido la vigencia del Decreto Ley N° 14568; todo lo contrario, esta ha sido reconocida por las codemandadas. Sobre el particular, corresponde traer a colación que, atendiendo a la naturaleza de la norma bajo comentario, es claro que la misma no ha sido emitida durante un gobierno democrático y puede incluso alegarse que es una norma que no debería formar parte de nuestro ordenamiento; sin embargo, la validez y vigencia de este tipo de normas (que incluso no se encuentra reconocida en el artículo 200 de la Constitución Política del Estado), ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional al adoptar la **teoría de la continuidad**, por la cual los decretos leyes perviven o mantienen su vigencia hasta el momento en que sean abrogadas, modificadas o sustituidas¹⁶. **5.4.** Así, tenemos que la plena vigencia del decreto ley se corrobora con la publicación de la Resolución de Intendencia Nacional N° 002126-1998, el siete de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, mediante la cual la SUNAT aprobó el procedimiento general "Material de Guerra", recondicionado con la Resolución de Intendencia Nacional N° 07-2017-SUNAT/5F0000 como DESPA-PG.20, en el que se estableció que la importación de material de guerra se encontraba inafecta al pago de tributos que gravan la importación en mérito al Decreto Ley N° 14568, el mismo que estuvo vigente hasta la promulgación de la Resolución de Superintendencia N° 000170-2021/SUNAT, que aprobó el procedimiento general "Material de Guerra" DESPA-PG.20 (versión 2), publicado el veintisiete de noviembre de dos mil veintiuno; es decir que en la fecha en que se realizó la importación del material de guerra la codemandada SUNAT reconoció que la importación de material de guerra estaba inafecta al pago de tributos. **Sobre la naturaleza del**

desgravamen o de los beneficios otorgados SEXTO. De la revisión de las normas antes referidas, se evidencia que estas no son claras al establecer la naturaleza del desgravamen establecido por el Decreto Ley N° 14568, puesto que no se distingue de forma clara si se trata de una inafectación o una exoneración, por lo que a fin de poder emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto corresponde establecer tal naturaleza. **6.1.** Para ello, es menester tener presente que los beneficios tributarios otorgados por el Estado pueden ser considerados de forma general como desgravación. Así, se afirma que la desgravación o liberación tributaria es el género que engloba o contiene a categorías como la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario¹⁷. En este sentido, habiéndose señalado que existe incertidumbre sobre si el Decreto Ley N° 14568 establece un supuesto de inafectación o uno de exoneración, el análisis se centrará en estas dos categorías. **6.2.** Al respecto, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 042-2004-AI/TC ha señalado, en su fundamento jurídico 13, que: [...] La inafectación o no-sujeción debe entenderse como aquellos supuestos en los que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado. [...] Por su parte, las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo. **6.3.** Teniendo en cuenta la clara definición aportada por el Tribunal Constitucional podemos extraer que, entre la inafectación y la exoneración, existen diferencias claras. Así, tenemos que: i) en la inafectación el hecho o hipótesis de incidencia tributaria se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo, mientras que en la exoneración el hecho se halla dentro del campo de aplicación del tributo, pero la obligación tributaria no llega a nacer¹⁸. ii) Asimismo, atendiendo a un aspecto temporal del desgravamen, se puede colegir que en el caso de la inafectación, el desgravamen es permanente, es decir, no tiene un plazo de duración; sin embargo, en el caso de la exoneración el desgravamen es solo temporal o mientras dure la causa que la generó¹⁹. **6.4.** En este orden de ideas, se puede concluir que el Decreto Ley N° 14568, al disponer que "la carga clasificada como 'MATERIAL DE GUERRA' podrá ser retirada directamente por los Institutos Armados, libre de pagos de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios, [...]" [énfasis agregado], ha establecido un supuesto de inafectación, pues se establece la **liberación de todo concepto** que grave la importación de material de guerra, ya que este término evidencia que la importación está fuera del campo de afectación del tributo, es decir, está libre de la carga tributaria²⁰. Asimismo, el hecho de que la inafectación se haya mantenido de forma permanente desde que se emitió el Decreto Ley N° 14658 y su vigencia se mantenga hasta nuestros días, evidencia la vocación de permanencia del desgravamen, lo cual se corrobora con el hecho de que la propia SUNAT en el numeral 2 de la Sección VI del Procedimiento General de "Material de Guerra" DESPA PGA INTA 20 Versión 1 reconoció que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación, como se ha señalado antes. **Sobre los tributos que abarca la inafectación SÉPTIMO.** Habiéndose establecido la naturaleza del desgravamen dispuesto por el Decreto Ley N° 14568, es importante mencionar que esta norma fue emitida en el mes de julio de mil novecientos sesenta y tres, circunstancia de gran importancia para el caso de autos, toda vez que, atendiendo a lo señalado en el quinto considerando, se aprecia que el citado decreto ley fue emitido mucho antes de que el impuesto general a las ventas o el impuesto de promoción municipal - IPM sean introducidos a nuestro ordenamiento jurídico, lo cual explica que no fueron mencionados al momento de establecerse que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de los tributos antes mencionados. **7.1.** Es por este motivo que resulta importante para el caso de autos recurrir a una interpretación evolutiva del Decreto Ley N° 14568, la cual "se basa en la idea de que, al cambiar las circunstancias históricas (sociales, culturales, etcétera) en las que una ley debe ser aplicada, debe cambiar ("evolucionar") asimismo el modo de interpretarla. En suma, la interpretación evolutiva tiene a adaptar viejas (o relativamente viejas) leyes a situaciones nuevas no previstas por el legislados histórico²¹ y es precisamente esta circunstancia la que se ha dado en el caso de autos. **7.2.** No está de más mencionar que la aplicación de la interpretación evolutiva puede ser discutible por considerar que la misma permitiría extender los alcances de una norma; sin embargo, ello no resulta ser del todo cierto, ya que atendiendo a las circunstancias puede resultar ser mucho más restrictiva de lo que se espera²²; por otro

lado, su aplicación resulta necesaria y legítima atendiendo a los fines del Decreto Ley N° 14568 y teniendo en cuenta que, a la fecha de su emisión el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal - IPM no se encontraban regulados — como se ha mencionado previamente—, criterio que también ha sido seguido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos al pronunciarse sobre materias no previstas en la convención al momento de su redacción (como se ha dado en el caso *Artavia Murillo y otros ("Fecundación in Vitro") vs. Costa Rica*²³), máxime si el Tribunal Constitucional ha considerado que en materia tributaria muchas veces no resulta suficiente aplicar una mera interpretación textual o literal de la norma, sino que se debe recurrir a otros métodos de interpretación, teniendo en cuenta los fines de la norma, el contexto histórico, entre otros²⁴.

7.3. Asimismo, debe tenerse en cuenta que toda norma que fija un beneficio tributario responde a una finalidad que el Estado busca promover y para ello este desarrolla o implementa políticas públicas y fiscales que, en el caso de autos, se encuentran relacionadas a la seguridad y defensa nacional, cuya importancia es innegable, pues no solo permiten la subsistencia y permanencia del Estado, sino que también aseguran la existencia de un ambiente de normalidad y tranquilidad en el que la población pueda desarrollarse gozando de sus derechos constitucionales más elementales, como la vida, la integridad y seguridad. En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que las políticas públicas justifican que se otorguen excepcionalmente beneficios tributarios, bajo los siguientes términos: 14. Ahora, si bien es cierto que, generalmente, los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscriba. Es más, “en los casos que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe tratarse de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con los valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica”. Siguiendo esta línea de análisis, se afirma asimismo que “el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)”. De ese modo, los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado [...]. En efecto, **no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extra fiscal** de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.²⁵ [Énfasis agregado]

7.4. En este orden de ideas, este Tribunal Supremo entiende que la importación de material de guerra está directamente vinculada con el deber del Estado de garantizar la seguridad de la Nación, ya sea de un peligro proveniente del exterior o uno ubicado dentro de sus límites y/o fronteras, la cual conforme lo señala el artículo 163 de nuestra Norma Suprema es de carácter integral —esto es, comprende a los diversos campos del Estado, como son el social, el económico, el político y también el fiscal o tributario— y de carácter permanente. Es por esta razón que la defensa nacional justifica que se establezca legalmente que la importación de material de guerra esté inafecta del pago de tributos como el IGV y el impuesto de promoción municipal - IPM, y que esta política se mantenga mientras exista una norma que así lo disponga de conformidad con el principio de legalidad contenido en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, toda vez que el deber del Estado de mantener la seguridad y tranquilidad de la población así como la defensa de la integridad nacional resulta acorde con los intereses de la colectividad, motivo por el que debe primar frente a intereses puramente fiscales.

7.5. Por consiguiente, habiendo quedado establecido que el Decreto Ley N° 14568 estableció en su momento que la importación de material de guerra se encontraba “libre de pagos de derechos de importación, consulares adicionales y derechos portuarios”, se colige que la finalidad de la norma es la de **liberar** de todo gravamen a la importación de material de guerra y, atendiendo a que los tributos como el IGV y el impuesto de promoción municipal - IPM no habían sido recogidos por nuestro ordenamiento jurídico en la fecha en que el decreto ley fue promulgado, sino que fueron incorporados de forma posterior, una interpretación evolutiva del citado artículo 1 del Decreto Ley N° 14568 nos permite adaptar esta norma al nuevo escenario en que se encuentra, esto es, a la

existencia de impuestos no previstos en su momento, lo que nos lleva a concluir que la importación de material de guerra también se encuentra inafecta de dichos tributos, pues tal era la finalidad de la norma **7.6.** Es menester señalar en este punto, que la interpretación evolutiva desarrollada por este Tribunal Supremo no contraviene en modo alguno el principio de legalidad contenido en el artículo 74 de la Constitución Política, toda vez que por medio de la misma no se está estableciendo una exoneración; todo lo contrario: se está reconociendo la vigencia de una norma con rango de ley que dispuso que la importación de material de guerra está inafecta al pago de derechos arancelarios, tributos, o cualquier otro concepto desde el año mil novecientos sesenta y tres; y, en segundo lugar, tampoco infringe lo dispuesto por la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues la misma reconoce la posibilidad de aplicar todos los medios de interpretación admitidos por el derecho, y es claro que no se realiza una interpretación extensiva de las disposiciones del decreto ley antes mencionado, sino que se ha adaptado el texto del mismo a una circunstancia no prevista en su oportunidad en atención a la especial finalidad de la defensa nacional.

Sobre la interpretación hecha por la Sala Superior OCTAVO. Como es de verse en la sentencia de vista, la Sala Superior consideró que debido a que el Decreto Ley N° 14568 no dispone de forma expresa la exoneración o inafectación de la importación de material de guerra de tributos como el IGV o el impuesto de promoción municipal - IPM, correspondía confirmar la sentencia de primera instancia en mérito a los siguientes fundamentos: [...] es de señalar que el Artículo 147 de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto [Legislativo] N° 1053, recoge los supuestos de inafectación al pago de los derechos arancelarios. Mientras, el Artículo 2 de la Ley del IGV establece los conceptos no gravados con Impuesto General a las Ventas, siendo en los artículos 5, 7, 8 y Apéndice I, que se regulan las importaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas y el Artículo 66 respecto a la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo. Ahora bien, para el caso en análisis es de citar al inciso n) del Artículo 98 de la Ley General de Aduanas por el cual, los regímenes aduaneros especiales o trámites aduaneros especiales o de excepción como es el ingreso y salida del material de guerra se rigen por sus propias normas. [...] Por tanto, en consideración a las normas citadas se colige que de acuerdo al propio texto del Artículo 1° del Decreto Ley N° 14568, no existe disposición expresa que reconozca exoneración o inafectación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a la importación de la carga clasificada como “Material de Guerra” por parte de los Institutos Armados, pues sólo hace referencia a la liberación de pago de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios; por lo tanto, interpretar de una manera distinta, no resultaría factible a partir de lo preceptuado en el Artículo 74° de la Constitución Política del Estado, concordante con la Norma IV y la Norma VIII del Título Preliminar del acotado Código. [...] Por consiguiente, conforme se desarrolló previamente, en aplicación del Decreto Legislativo N° 14568 vigente a la fecha de numeración de las declaraciones, esto es, en el año 2014, no se contempló la exoneración del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal; posición que también es compartida con el Ministerio de Economía y Finanzas según Informe N° 407-2014-EF/62.1 de fecha 27 de noviembre de 2014, remitida a la SUNAT con Oficio N° 299-2014-EF/15.01 de fecha 09 de diciembre de 2014, por el cual precisa que el Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 14568 no regula la liberación del pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a la importación de la carga clasificada como “material de guerra” por los Institutos Armados; es así que, corresponde confirmar la apelada en este extremo, no amparándose el primer agravio.

8.1. Sobre el particular, corresponde establecer que la interpretación hecha por la Sala Superior resulta ser errada, puesto que se limitó a realizar una interpretación literal del Decreto Ley N° 14568 y optó por otorgar primacía a la Ley General de Aduanas y a la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aplicándolas de forma irreflexiva sin tener en consideración circunstancias tales como la finalidad del Decreto Ley N° 14568, el deber del Estado de garantizar la seguridad de la Nación, el hecho de que cuando dicha norma fue emitida no existían en el país tributos tales como el IGV o el impuesto de promoción municipal - IPM, o que en nuestro ordenamiento jurídico por medio de diferentes normas se reconoció históricamente que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación; lo cual ha sido corroborado con el hecho de que la propia codemandada SUNAT aprobó el Procedimiento General de “Material de Guerra” DESPA PGA INTA 20 Versión 1 en el que se establecía que la importación de material de guerra se encontraba inafecta al pago de tributos, procedimiento que estaba vigente al momento en que se realizó la importación del material de guerra y, por tanto, era aplicable a la mercadería que fue consignada en las declaraciones de material de guerra numeradas en el año dos mil catorce; aspectos que han sido desarrollados en los considerandos precedentes y

que llevan a concluir que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos mientras siga vigente el Decreto Ley N° 14568. **8.2.** Asimismo, se aprecia que la Sala Superior al sustentar su decisión recurrió a lo dispuesto por el Informe N° 407-2014-EF/62.62.1, de fecha veintisiete de noviembre de dos mil catorce, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, que concluye que el Decreto Ley N° 14568 no regula la liberación del pago del IGV para los despachos de las mercancías destinadas al régimen de material de guerra y que el mismo solo libera a los Institutos Armados del pago de los derechos arancelarios; al respecto, corresponde establecer que dicho informe tan solo constituye una opinión administrativa, es decir, no tiene fuerza normativa ni es de observancia obligatoria para la administración aduanera ni otra autoridad, por lo que no corresponde seguir el criterio fijado por dicho informe, máxime si este contraviene lo dispuesto por una norma con rango de ley como el citado Decreto Ley N° 14568, pues de lo contrario se incurriría en una clara vulneración del principio de legalidad contenido en el artículo 74 de la Constitución Política, lo que refuerza y evidencia una vez más el error en que incurrió el colegiado superior al interpretar el decreto ley antes referido. **8.3.** Por otro lado, respecto a los argumentos del Ejército del Perú consistentes en que está inafecto al pago de tributos porque con la importación adquiere la condición de consumidor final sin fines de lucro, o que la importación hace que recaiga en el Estado peruano la condición de deudor y acreedor del tributo, cabe señalar que los mismos carecen de sustento jurídico, toda vez que la naturaleza del tributo del IGV es la de gravar todas las fases del ciclo de producción y distribución, y está orientado especialmente a ser asumido por el consumidor final que en el caso de autos lo sería el recurrente; y, en segundo lugar, porque la importación de bienes se encuentra gravada cualquiera sea el sujeto que la realice y conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas²⁶ son sujetos del impuesto, entre otros, las entidades de derecho público, por lo que el hecho de que el Ejército de Perú sea el importador no impide que sea considerado contribuyente del IGV. **8.4.** Por tanto, se concluye que la Sala Superior incurrió en error al establecer que el Decreto Ley N° 14568 no libera o exonera del IGV ni del impuesto de promoción municipal - IPM a la importación de material de guerra, desconociendo la aplicación del Procedimiento General de "Materia de Guerra" DESPA PGA INTA 20 Versión 1 y que en mérito a la vigencia decreto ley antes citado no correspondía aplicar al caso de autos lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, fundamentos por los cuales las infracciones normativas materiales materia de análisis deben declararse **fundadas**. **Sobre la infracción del artículo 40 de la Ley N° 27444 NOVENO.** La parte recurrente fundamenta la infracción alegando que no correspondía que en la fiscalización efectuada en el año dos mil dieciocho entregue la documentación solicitada, pues aún no habían transcurrido cinco años desde la anterior fiscalización, realizada en el año dos mil catorce. **9.1.** En primer lugar, es menester señalar que la facultad de fiscalización de la administración tributaria se encuentra establecida en el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y tiene por objeto permitir a la administración realizar acciones de inspección, investigación y control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las que pueden realizarse **incluso respecto de aquellos sujetos que gozan de inafectación**, exoneración o beneficios tributarios. Para el cumplimiento de la facultad fiscalizadora, la administración tributaria posee prerrogativas discrecionales que se encuentran señaladas en el referido dispositivo, como exigir que los deudores tributarios presenten y/o exhiban sus libros, registros y/o documentos sustentatorios de la contabilidad, relacionados al cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁷. **9.2.** Asimismo, el literal f) del artículo 16 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053 establece que es obligación de todo operador de comercio exterior proporcionar, exhibir o entregar la información o documentación requerida, dentro del plazo establecido legalmente u otorgado por la autoridad aduanera, y el numeral 5 del inciso a) del artículo 192 de la ley mencionada tipifica como infracción sancionable con multa no proporcionar, exhibir o entregar información o documentación requerida dentro del plazo de ley u otorgado por la autoridad aduanera. **9.3.** Ahora bien, respecto a la documentación que la administración puede solicitar al administrado, la Ley del Procedimiento Administrativo General ha sido clara al señalar de forma taxativa la información o documentación que se encuentra prohibida de solicitar en el artículo 40 de la Ley N° 27444 (hoy artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444), que dispone lo siguiente: **Ley N° 27444 Artículo 40.** Documentación prohibida de solicitar 40.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: 40.1.1 Aquella que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas conferidas por la Ley o que deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado

en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas, **durante cinco (5) años anteriores inmediatos**, siempre que los datos no hubieren sufrido variación. Para acreditarlo, basta que el administrado exhiba la copia del cargo donde conste dicha presentación, debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada. 40.1.2 [...]. [Énfasis agregado] **9.4.** Sobre el particular, es pertinente señalar que la prohibición prevista por la norma se refiere a los documentos que "pudiendo ser pertinentes para el procedimiento, no corresponden aportarlos a los administrados, sino a la propia Administración en aplicación del principio de oficialidad"²⁸; y en el supuesto establecido en el inciso 40.1 podemos apreciar que para acreditar que la administración solicita la entrega de documentación prohibida, corresponde al administrado presentar el cargo o documento en que conste la fecha en que cumplió con presentar la documentación requerida a efectos de poder verificar que no transcurrió el plazo de cinco años señalado en el citado dispositivo normativo. **9.5.** Habiéndose dicho esto, corresponde señalar que, del análisis y razonamiento expuesto por el colegiado superior en el considerando noveno de la sentencia de vista, se puede apreciar que no solo se cumplió con aplicar al caso de autos el artículo 40 de la Ley N° 27444, sino que se verifica que la parte recurrente no presentó la documentación requerida dentro del plazo otorgado, y tampoco cumplió con ofrecer como medio probatorio algún documento de fecha cierta que acredite de forma fehaciente que la administración aduanera ya contaba con la documentación requerida por haberla presentado en una fiscalización ocurrida durante los cinco años anteriores inmediatos, ni durante la tramitación del procedimiento administrativo, motivos por los que corresponde desestimar la infracción normativa materia de análisis. **Actuación en sede de instancia DÉCIMO.** De conformidad a lo previsto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria para el presente caso, al resultar fundado en parte el recurso de casación por infracción de las normas de derecho material planteadas por el Ejército del Perú, corresponde casar la sentencia de vista y actuar en sede de instancia, resolviendo la causa. **10.1.** Para tal efecto, se debe tener presente que, del escrito de demanda, se aprecia que se ha interpuesto como pretensión principal se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021, que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de División N° 000-323100/2019/00035, que determinó tributos dejados de pagar respecto a las declaraciones de material de guerra numeradas durante el año fiscal dos mil catorce, por el importe de S/ 119,061,084.00 (ciento diecinueve millones sesenta y un mil ochenta y cuatro soles con cero céntimos), y contra la Resolución N° 000 323100/2019/000036 que aplicó sanción de multa por el importe de S/ 4150.00 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Estas pretensiones fueron desestimadas mediante la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **10.2.** Ahora bien, conforme al escrito de apelación interpuesto por el representante del Ejército del Perú, se aprecia que esencialmente se han expuesto los siguientes agravios: i) que conforme al Decreto Ley N° 14568 las mercancías que ingresan al territorio nacional están inafectadas al pago de cualquier tributo; ii) que cumplió con entregar la documentación solicitada en una fiscalización en el año dos mil catorce y por ello la administración está prohibida de solicitarle información en el año dos mil dieciocho al habérsela entregado en una fiscalización llevada a cabo hace menos de cinco años; iii) no se tuvo en cuenta la Ley N° 31367 - Ley de Endeudamiento Público para el Año Fiscal 2022, que dispone que la deuda tributaria que tiene el Ministerio de Defensa será transferida al Ministerio de Economía y Finanzas. **10.3.** En tal sentido, respecto al primer argumento del recurso de apelación antes reseñado, se debe tener en cuenta los fundamentos y la conclusión a los que ha arribado este Supremo Tribunal desde tercer al octavo considerando de la presente resolución, en los que se ha establecido que el Decreto Ley N° 14568 resulta ser una norma vigente en mérito a la cual la importación de material de guerra efectuada por las Fuerzas Armadas se encuentra inafecta al pago de tributos como el IGV y el impuesto de promoción municipal - IPM y no solo de los derechos arancelarios, fundamentos por los que **el extremo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021 que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101**, del diez de julio de dos mil diecinueve, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución N° 000-323100/2019/00035, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que determinó los tributos dejados de pagar por el Ejército del Perú, **deviene en nulo**. **10.4.** Por otro lado, sobre el segundo agravio, corresponde remitirse a los fundamentos y a la conclusión contenida en el noveno considerando, en que se ha determinado que el recurrente no cumplió con su obligación de entregar la documentación solicitada y sobre todo no cumplió con acreditar que entregó la documentación aludida hace menos de

cinco años, de acuerdo a lo establecido en el inciso 40.1 del artículo 40 de la Ley N° 27444; motivos por los cuales el extremo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021 que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101, de fecha diez de julio de dos mil diecinueve, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la **Resolución N° 000 323100/2019/000036**, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que sancionó al Ejército del Perú con una multa de S/ 4150.00, ha sido emitido conforme a ley y por tanto dicho extremo de la resolución del Tribunal Fiscal no ha incurrido en causal de nulidad. **10.5.** Asimismo, cabe agregar que respecto a la Ley N° 31367 - Ley de Endeudamiento Público para el Año Fiscal 2022, que dispone que la deuda tributaria que tiene el Ministerio de Defensa con la SUNAT por los ejercicios económicos correspondientes a los años 2012-2020 será transferida al Ministerio de Economía y Finanzas, debe señalarse que la misma no guarda relación directa con la pretensión interpuesta y que el hecho de que la norma antes citada regule la transferencia de obligaciones tributarias no conduce a que la resolución objeto del proceso sea declarada nula, por lo que resulta impertinente al caso de autos. **10.6.** Por tal motivo, se concluye que corresponde estimar en parte los argumentos de la demanda; en tal sentido, esta Sala Suprema actuando en sede de instancia por los fundamentos antes expuestos procede a **revocar** solo parte de la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, **debe declararse fundada en parte** la demanda interpuesta. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON: 1. FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por el **Ejército del Perú**, de fecha trece de mayo de dos mil veintidós (fojas ciento trece a ciento treinta y uno), respecto de las infracciones normativas por interpretación errónea del Decreto Ley N° 14568 y reconocimiento de la inafectación por la SUNAT en el DESPA PGA 20 Versión 1 y por aplicación de la Ley General de Aduanas, pese a existir la norma especial que regula la nacionalización de mercancía declarada como Material de Guerra, como es el Decreto Ley N° 14568. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veintisiete de abril de dos mil veintidós (fojas noventa y siete a ciento cinco); y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda, y, **REFORMÁNDOLA**, declararon **fundada en parte** la pretensión de declaración de nulidad del acto administrativo contenida en el peticitorio de la demanda, en consecuencia **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021, del veintitres de abril de dos mil veintiuno, **tan solo en el extremo que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101**, de fecha diez de julio de dos mil diecinueve, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por el Ejército del Perú contra la Resolución N° 000-323100/2019/00035, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que determinó los tributos dejados de pagar por el Ejército del Perú, debiendo quedar **subsistente** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03609-A-2021 en lo demás que contiene, referido al extremo que confirmó la Resolución de División N° 323200/2019-000101, de fecha diez de julio de dos mil diecinueve, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución N° 000 323100/2019/000036, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, que sancionó al Ejército del Perú con una multa de S/ 4,150.00 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del literal a) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. **2. INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Ejército del Perú, respecto de la infracción normativa por inaplicación del artículo 40 de la Ley N° 27444, en lo que respecta a la prohibición de dar información de los cinco años anteriores inmediatos al año fiscalizado. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por el Ejército del Perú contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente la Señora Jueza Suprema Cabello Matamala. SS. BURNEO BERMEJO, **CABELLO MATAMALA**, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

⁴ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

⁵ Casación N° 3820-2014-Lima, cuarto considerando.

⁶ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El recurso de casación civil: praxis. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

⁷ CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario (2001). La casación civil en el Perú: doctrina y jurisprudencia. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 112.

⁸ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". En *Iustitia Et Ius*, año 1, N° 1; pp. 33 y 34.

⁹ Fojas 2044 a 2049 del expediente judicial electrónico

¹⁰ Foja 2052 del expediente judicial electrónico

¹¹ Fojas 2024 a 2035 del expediente judicial electrónico

¹² Fojas 2003 a 2019 del expediente judicial electrónico

¹³ Fojas 1986 a 1999 del expediente judicial electrónico

¹⁴ Fojas 1941 a 1947 del expediente judicial electrónico

¹⁵ Expediente N° 00017-2003-AI/TC, del dieciséis de marzo de dos mil cuatro; fundamentos jurídicos 29,30 y 32.

¹⁶ 13. En cambio, la teoría de la continuidad utilizada en amplios momentos de nuestra historia y la teoría de la revisión son las que han permitido afrontar el delicado problema de la vigencia de los Decretos Leyes.

Según la teoría de la continuidad, los Decretos Leyes perviven o mantienen su vigencia —surtiendo todos los efectos legales— no obstante producirse la restauración del Estado de Derecho. Estos solo perderán vigencia en caso de que el Congreso posterior a un gobierno de facto dicte leyes que los abroguen, modifiquen o sustituyan, según el caso.

Esta teoría se sustenta en la necesidad de preservar uno de los fines básicos del derecho: la seguridad jurídica. En el caso de los Decretos Leyes, dicho fin implica resguardar el desenvolvimiento de la vida cotidiana y la de los bienes jurídicos (vida, propiedad, honor, etc.) que se encuentran amparados por ellos, sin mengua de reconocer que este amparo haya sido establecido de manera no formal. 14. En efecto, durante el interregno del Estado de Derecho —como consecuencia de la imposición de un gobierno de facto— surgen inevitablemente relaciones interpersonales reguladas por Decretos Leyes. No aceptar la continuidad de la vigencia sui géneris de estos, sería abrir un largo, oscuro e inestable "paréntesis jurídico" que dejaría en la orfandad al cúmulo de beneficios, facultades, derechos o prerrogativas nacidos de dicha legislación, así como también quedarían privados de exigencia las cargas públicas, deberes, responsabilidades, penalidades, etc., que el Estado hubiese establecido en su relación con los ciudadanos. Desde ambas perspectivas —la ciudadana y la organización estatal—, se perpetraría un inmenso perjuicio para la vida coexistencial y la normal marcha del cuerpo político. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC, del tres de enero del dos mil tres; fundamentos jurídicos 13-14.

¹⁷ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco (2013). "Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios". En *Foro Jurídico*, N° 12; p. 137. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>

¹⁸ RUIZ DE CASTILLA, "Inmunidad..."; p. 142

¹⁹ RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Lima, Fondo Editorial PUCP; pp. 152-153.

²⁰ RUIZ DE CASTILLA, "Inmunidad..."; pp.140-141.

²¹ GUASTINI, Riccardo (1999) *Estudios sobre la interacción jurídica*. Traducción de Gascón y Carbonell. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 51. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1651/1.pdf>

²² *Ibidem*, p. 51

²³ **Caso Artavia Murillo y otros (fertilización in vitro) vs. Costa Rica**

246. En el presente caso, la **interpretación evolutiva es de especial relevancia**, teniendo en cuenta que la FIV es un procedimiento que no existía al momento en el que los redactores de la Convención adoptaron el contenido del artículo 4.1 de la Convención. [Énfasis agregado]

²⁴ [...] El deber de motivar debió obligar al JNE no sólo a realizar un mero análisis legal de las normas de carácter tributario o a darle una interpretación textual o literal, sino a **sustentar su decisión de acuerdo a las normas de orden constitucional que rigen el sistema tributario nacional**. Además, **debió utilizar otros métodos de interpretación que tenga en cuenta los fines de la norma, el contexto histórico, sus características, elementos**, etc. Por ello, este Colegiado considera que este extremo de las resoluciones no estuvo debidamente motivado. Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 03283-2007-PA/TC, del tres de septiembre de dos mil siete; fundamento jurídico 3, numeral a.

²⁵ Expediente N° 00042-2004-AI/TC, del trece de abril del dos mil cinco; fundamento jurídico 14.

²⁶ **Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo**

Artículo 9.- Sujetos del impuesto

[...]

9.2 Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, **entidades de derecho público o privado**, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

i. Importen bienes afectos;

[...]

²⁷ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 62. FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. [...].

²⁸ MORÓN URBINA, Juan Carlos (2020). *Beneficios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Tomo II. Lima, Gaceta Jurídica, 15ª edición; p. 444.