

SENTENCIA EN CASACIÓN

Año XXVII / N° 835

JUEVES 25 DE MAYO 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° 691-2023 LIMA.....	2
• CASACIÓN N° 192-2022 LIMA.....	4
• CASACIÓN N° 64-2022 LIMA.....	11
• CASACIÓN N° 21658-2021 LIMA.....	19
• CASACIÓN N° 14876-2021 LIMA.....	28
• CASACIÓN N° 3626-2023 LIMA.....	35
• CASACIÓN N° 51571-2022 LIMA.....	39
• CASACIÓN N° 8663-2021 LIMA.....	41
• CASACIÓN N° 2534-2023 LIMA.....	45
• CASACIÓN N° 1632-2023 LIMA.....	47
• CASACIÓN N° 2537-2023 LIMA.....	50
• CASACIÓN N° 02653-2023 LIMA.....	52
• CASACIÓN N° 51162-2022 LIMA.....	57
• CASACIÓN N° 51561-2022 LIMA.....	59
• CASACIÓN N° 51566-2022 LIMA.....	62
• CASACIÓN N° 3874-2023 LIMA.....	64
• CASACIÓN N° 51560-2022 LIMA.....	65
• CASACIÓN N° 52137-2022 LIMA.....	69
• CASACIÓN N° 18322-2021 LIMA.....	73
• CASACIÓN N° 18351-2021 LIMA.....	83

CASACIÓN Nº 691-2023 LIMA

Lima, dieciocho de abril 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 Suprema Sala 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**, de fecha once de noviembre de dos mil veintidós (fojas treinta a cuarenta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis, de fecha veinticinco de octubre de dos mil veintidós (fojas trece a 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, en el extremo que **revocó en parte** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número once, de fecha veintiocho de junio de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda, respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal y accesorias, y **reformándola**, declararon **fundada** en dicho extremo, en consecuencia, se declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03012-11-2019, en el extremo que revocó la Resolución de Oficina Zonal Nº 185-014-0000391/SUNAT, debiendo el Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento. 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 Nº 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo Nº 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 Nº 31591², de aplicación supletoria. **SEGUNDO.** El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 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 Nº 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 Nº 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 Nº 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 Nº 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 Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, este Colegiado Supremo considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley Nº 31591, que son aplicables en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son: los incisos 1º y 2º (literal c) del artículo 386 del Código Procesal Civil, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391º del Código Procesal Civil. Es decir, corresponde inaplicar los requisitos de procedencia contenidos en los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386º y de admisibilidad contenido en el inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil introducidos por la Ley Nº 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 inciso 3 del artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 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 Lima que emitió la resolución impugnada; iii) fue interpuesto dentro del plazo de diez días de notificada la resolución impugnada; y, iv) no adjunta arancel judicial por concepto del recurso de casación, al ser una entidad del estado que se encuentra exonerada de gastos judiciales. 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 Nº 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, el inciso 1 y literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley Nº 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) el 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 contenida en la resolución número dieciséis, de fecha veinticinco de octubre de dos mil veintidós (fojas trece a veintidós), en cuanto revocó en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró infundada la demanda interpuesta por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal y accesoria, y reformándola, declaró fundada en el referido extremo. 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 por el procurador adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del **codemandado Tribunal Fiscal**, sustenta sus infracciones normativas, sosteniendo que: **a) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Sostiene que, no se puede sancionar con nulidad a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03012-11-2019, pues el Tribunal Fiscal ha seguido un debido procedimiento al emitir la mencionada Resolución que se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por el codemandado. Indica que, ha cumplido con motivar adecuadamente su decisión, al considerar que la decisión de la Administración Aduanera debe sustentarse en el análisis o examen que haya realizado la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera para efectuar una reclasificación arancelaria; por lo tanto, no se puede reenviar el caso para contar esta vez con un Informe de Clasificación Arancelaria, puesto que, como se indicó, hay una falta de un fundamento válido que sustente su decisión de reclasificar los productos adquiridos por la contribuyente materia de litis, tanto más, si la disposición dada por el órgano resolutor se debió a la inacción y falta de diligencia por parte de la Administración Tributaria; no advirtiéndose que el colegiado administrativo haya ordenado un reenvío, el cual tácitamente no puede ser entendido de dicha manera, más aún si la revocación realizada es expresa, con lo cual se evidencia que el tribunal fiscal aplicó la figura de motivación por remisión que tiene amparo legal, resultando en incorrecta la posición asumida en la sentencia de vista. **b) Infracción normativa por contravención a los artículos 50 (inciso 6) y 122 (inciso 4) del Código Procesal Civil, así como del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, normas que garantizan el derecho a un debido proceso, al encontrarnos frente a una motivación insuficiente.** Sostiene que, la Sala no ha revisado las consecuencias procesales de la materia en controversia y el precedente que implicaría ordenar la nulidad de una Resolución del Tribunal Fiscal que ha sido emitida en un procedimiento debido, tanto más, si únicamente se sustenta la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03012-11-2019 en la aplicación indebida del artículo 109 del Código Tributario, tal como fluye de la sentencia materia de litis. Dicho sustento resulta muy débil más aún si se tiene en cuenta que ya se ha establecido que es la SUNAT quien no ha contado con un informe de clasificación arancelaria debido. Manifiesta que, resulta incongruente, por un lado, señalar que la aduana denegó indebidamente el beneficio de reintegro tributario y a continuación que se dé la oportunidad de la emisión del informe de clasificación arancelaria, adelantando opinión en el sentido que la clasificación sería contraria a la declarada por el importador, lo cual es un abuso del derecho de parte de la aduana, que no cuenta con una razón lógica ni legal para denegar el beneficio pretendido por el importador. Indica que, la Sala no ha tomado en cuenta los principios de trascendencia de nulidad, principio de finalidad y de celeridad procesal, sobre todo, el primero, ya que se crea un perjuicio cierto e irreparable al importador, pues se le deniega el beneficio que por ley le corresponde sin tener una razón válida para hacerlo. Agrega que, los efectos legales de ordenar el

reenvío serían insubsanables y perjudiciales en el derecho que le corresponde al importador, tanto más, si no se ha hallado razón suficiente y legal para denegar aquello que por derecho le corresponde. **DÉCIMO PRIMERO.** Relacionado con la causal descrita en el **literal a)** del párrafo precedente, se advierte que el impugnante 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, por lo que debe indicar el recurrente cuál es la norma aplicable. Es 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 el recurrente no explica de forma adecuada la aplicación indebida a la que se hace referencia respecto del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, 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, por lo que, la causal analizada deviene en **improcedente**.

DÉCIMO SEGUNDO. En lo que respecta a la causal del **literal b)** del décimo considerando de la presente resolución, si bien denuncia la vulneración al debido proceso, por supuesta afectación al derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, su fundamentación no especifica cuáles serían los vicios sustanciales en que habrían incurrido la resolución objeto del recurso. Se aprecia que se sustenta en argumentos inexactos de motivación incoherente, pues, la Sala Superior ha delimitado en el séptimo considerando de la sentencia de vista materia de casación, su pronunciamiento para declarar fundada la pretensión subordinada, señalando expresamente, como fundamento de este último, que resultaba imprescindible contar con un informe técnico para la reclasificación de las partidas arancelarias declaradas por el contribuyente. Por otro lado, si bien la entidad recurrente denuncia motivación insuficiente, sus argumentos solo sustentan la interpretación que postula respecto al numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, sustenta una infracción de carácter material, en normas de carácter procesal, lo cual resulta no congruente con la naturaleza de la norma procesal infringida⁸, y no fundamenta la falta de motivación en la resolución recurrida, lo que hace que la infracción postulada, este 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 TERCERO. 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. [...]. **DECISION** 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 el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del **Tribunal Fiscal**, de fecha once de noviembre de dos mil veintidós, contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis, de fecha veinticinco de octubre 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. Por último,

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 el Tribunal Fiscal y otro; 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 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. [Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/13543/14168/0> el 27 de marzo del 2023]

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.

⁵ **Artículo 386.**
[...]

2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: [...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.

⁶ **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.

⁷ **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.

[...]

⁸ Casación N° 906-2001 PUNO, publicada en el diario oficial El Peruano el cinco de noviembre del dos mil uno.

C-2178826-1

CASACIÓN N° 192-2022 LIMA

TEMA: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA ADUANERA

SUMILLA: Si bien los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF establecían un mismo plazo de prescripción, se debe tener presente que el plazo de prescripción debe ser computado de forma secuencial, de modo que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para cobrar la multa recién inicia en la fecha de la notificación de la resolución que determina la deuda tributaria, conforme al inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y puede ser objeto de suspensión e interrupción, conforme a las reglas fijadas en el mismo cuerpo normativo. Asimismo, se estima que es de aplicación al caso de autos el precedente vinculante recaído en la Casación N° 7275-2021-Lima.

PALABRAS CLAVE: prescripción extintiva, exigibilidad de la obligación tributaria, interrupción del plazo de prescripción

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 REPÚBLICA I. VISTA La causa ciento noventa 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 del recurso de casación interpuesto por la Procuradora Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), de fecha treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno (fojas doscientos ochenta y dos a doscientos ochenta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve, del nueve de agosto de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y ocho a doscientos veinticinco), expedida 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 contenida en la resolución número veintisiete, de fecha treinta de noviembre de dos mil veinte (fojas ciento sesenta y cuatro a ciento ochenta y uno), 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 de fecha dieciocho de mayo de dos mil veintidós (fojas trescientos treinta y dos a trescientos treinta y nueve), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la SUNAT por las siguientes causales: **a) Interpretación errónea de los incisos a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 129-2004-EF.** La parte recurrente señala que la Sala Superior en una interpretación aparentemente literal, considera que el plazo de prescripción de las facultades para determinar la deuda tributaria y cobrarla, se computan e inician de forma simultánea, desde el uno de enero del año siguiente al de la comisión o detección de la infracción. Agrega que, esta interpretación conlleva a situaciones imposibles e incongruentes, consigo mismas y con el ordenamiento jurídico; así, en el caso en concreto, la acción de la SUNAT para cobrar la deuda se extingue pese a no haber inacción de su parte, pues ha fiscalizado para verificar la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, ha verificado la existencia de tributos dejados de pagar y la infracción, determinando el monto de los tributos no pagados y aplicando la sanción de multa válidamente, todo dentro del plazo de prescripción. Continúa afirmando que, si bien la norma alude a dos acciones, éstas no ocurren de forma simultánea, sino uno a continuación de la otra; o, dicho de otra forma, una precede a la otra. Por lo cual, el cómputo del plazo de prescripción no puede iniciar simultáneamente, menos aun cuando es la Administración Tributaria quien determina los tributos dejados de pagar y aplica la multa, lo cual sólo puede hacer luego del procedimiento de fiscalización. Finalmente, en una interpretación sistemática, la SUNAT considera que el plazo de prescripción de las facultades para determinar la deuda tributaria y para cobrar dicha deuda, se computa e inicia de forma secuencial, la segunda a continuación de la primera, desde el uno de enero del año siguientes al de la comisión o detección de la infracción, de manera que solo posteriormente a cuando se ha determinado la deuda, se inicia el plazo de prescripción para su cobro. **b) Inaplicación de lo dispuesto en la Cuarta Disposición Complementaria Final del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas; y del inciso 7 del artículo 44 del (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF e incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113.** La parte recurrente sostiene que la Sala Superior no consideró que la administración invocó el numeral 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, a fin de realizar una interpretación sistemática que resolviera el presente caso, toda vez que ni el TUO de la Ley General de Aduanas, ni su Reglamento, contenían una disposición que establezca el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una deuda tributaria establecida por la Administración Tributaria, producto de una fiscalización; por lo cual, correspondía recurrir a la norma supletoria, el Código Tributario, más aún si el referido artículo entró en vigencia antes de que concluyera el plazo de prescripción de la acción de determinar la obligación tributaria. Asimismo señala que la Sala Superior olvidó que la Cuarta Disposición Complementaria del citado TUO de la Ley General de Aduanas, permite aplicar el numeral 7 del artículo 44 del TUO del Código Tributario de manera supletoria, limitándose a señalar que en el presente caso resultaba aplicable el artículo 21 literales a) y c) del TUO de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF,

por razones de especialidad, y que la aplicación supletoria del Código Tributario se encuentra prevista en el artículo 22 de la citada norma, para la aplicación de las causales de interrupción y suspensión. **c) Infracción normativa del principio del debido proceso y deber de motivación previsto por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** La parte recurrente señala que atendiendo a lo expuesto en su recurso de casación se puede verificar que los literales a) y c) del artículo 21 del TUO de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, era susceptible de adoptar diversos sentidos, en tal situación, el Colegiado Superior debió analizar razonable y lógicamente cada uno de ellos – sentidos-, con el fin de validar el más adecuado, conforme al ordenamiento jurídico, y explicar las razones que justifique su decisión, resguardando el derecho al debido proceso y la obtención de una resolución adecuadamente motivada. **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 veinte de septiembre de dos mil dieciocho (fojas cinco a veintinueve), la SUNAT interpuso **demanda contencioso administrativa** con el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018, de fecha veinte de junio de dos mil dieciocho, en el extremo que declara fundada la queja. **Pretensión accesoria:** Como consecuencia de la nulidad de la Resolución N° 01959-Q-2018 en el extremo señalado, se declare infundada la queja y que la SUNAT puede continuar con el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente Coactivo N° 000-2018-00509. **1.2. Contestación 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 quince de octubre de dos mil dieciocho (fojas treinta y dos a cuarenta y seis), contesta la demanda. Argumenta que la demanda es improcedente porque ha sido planteada contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018, resolución que no cumple con los requisitos necesarios para su tramitación en la vía judicial, en tanto resuelve un recurso de queja. Por otro lado, refiere que el plazo prescriptorio empezó a computarse el uno de enero de dos mil nueve, conforme a los incisos a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, siendo que, de no haber acontecido acto que suspenda o interrumpa el plazo, este culminaría el dos de enero de dos mil trece. Aduce que si bien la parte demandante sostiene que la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpió el doce de junio de dos mil doce, con la notificación de la carta que comunica el inicio del procedimiento de fiscalización, no ha señalado el acaecimiento de algún acto de interrupción y/o suspensión del plazo que la faculta a exigir el pago de la deuda; y precisa que, de los incisos del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, la notificación de la carta de presentación (en el caso, la de número 440-2012-SUNAT/382000) no se encuentra dentro de las causales que interrumpan la acción de la administración para exigir el pago, lo que también es aplicable a las resoluciones de División notificadas. Por último, se alega que la resolución del Tribunal Fiscal tiene una motivación clara y congruente cuyas conclusiones y decisión son producto de la actuación probatoria en el procedimiento administrativo, por lo que ha actuado conforme a ley y no se ha vulnerado el derecho al debido proceso. **1.2.2. El Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta,** mediante escrito presentado el ocho de noviembre de dos mil dieciocho (fojas sesenta y dos a noventa y uno), contesta la demanda alegando que se debe tener presente lo establecido en el literal a) del artículo 12 y en el inciso a) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas. Asimismo, afirma que los plazos de prescripción de la facultad para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria en materia aduanera se activan conjuntamente y se computan de manera simultánea. Sostiene que la notificación de cualquier acto sobre el ejercicio de la facultad de fiscalización para la determinación de la obligación tributaria interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, pero no interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria. Afirma que la SUNAT pretende aplicar de forma retroactiva la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1433 y convencer al Juzgado de que el inicio

del cómputo del plazo para exigir el pago de la deuda tributaria aduanera se difiere hasta la notificación de la resolución de determinación. Además, la SUNAT pretendería, en concepto de esta empresa, sustentar que las resoluciones de determinación marcan el origen del plazo de prescripción de la facultad de cobro de la deuda tributaria aduanera, cuando el plazo inicia conforme lo disponen los artículos 12 y 21 de la Ley General de Aduanas. Finalmente, sostiene que la facultad de exigir el cobro de la deuda tributaria no se interrumpe con el inicio de un procedimiento de fiscalización y que se pretende desconocer jurisprudencia de observancia obligatoria del propio Tribunal Fiscal. **1.3. Primera sentencia de primera instancia.** Fue emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, con fecha treinta y uno de julio de dos mil veinte (fojas ciento once a ciento treinta), y declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **1.4. Primera sentencia de vista.** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad tributaria y Aduanera, mediante sentencia de vista del treinta de octubre de dos mil veinte (fojas ciento cuarenta y seis a ciento sesenta y tres), emitió sentencia declarando nula la sentencia de fecha treinta y uno de julio de dos mil veinte. **1.5. Sentencia de primera instancia.** Emitida el treinta de noviembre de dos mil veinte por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros (fojas ciento once a ciento ochenta y uno), declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado expuso como los principales fundamentos de su decisión que, conforme al artículo 12 y al inciso a) del artículo 21 de la Ley General de Aduanas, el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años para determinar y cobrar los tributos inició, en ambos casos, el primero de enero de dos mil nueve y culminó el primero de enero de dos mil trece, por lo que la administración aduanera debió ser lo suficientemente diligente para determinar la deuda tributaria y exigir el pago dentro del plazo de cuatro años establecido en la norma, pero a pesar de ello emitió las resoluciones de División y las liquidaciones de cobranza recién el dieciocho de mayo de dos mil trece, cuando ya había operado la prescripción. De igual manera, sobre el argumento referido a que la deuda tributaria aduanera recién se determinó en el año dos mil trece, el Juzgado establece que lo alegado por la demandante corrobora el descuido de la administración al determinar la deuda tributaria y exigir su cobro cuando ya había operado la prescripción. El Juzgado determina que la carta de presentación que dio inicio al procedimiento de fiscalización, los requerimientos y sus resultados no interrumpen el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera y tampoco se suspendió el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, por lo que en la fecha en que se emitieron las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138, así como las Liquidaciones de Cobranza N° 000-13-007183 a N° 000-13-007196, N° 000-13-007293 a N° 000-13-007299, y N° 000-13-007301 a N° 000-13-007307, que contenían deudas tributarias aduaneras (tributos dejados de pagar y multas), la acción de la administración para exigir el cobro de dichas deudas ya había prescrito; motivo por el cual la solicitud de prescripción hecha por el banco codemandado debía ser amparada. Asimismo, precisó que no es materia de discusión la prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria, sino la facultad para exigir el cobro de las deudas, y que las notificaciones de los actos procesales antes mencionados no interrumpen el plazo para exigir el cobro de la deuda tributaria aduanera. Sobre la suspensión del plazo por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, el Juzgado establece que ello ocurrirá siempre que los actos hayan sido emitidos dentro del plazo que tienen la administración tributaria para ejercer su facultad, lo que no ha ocurrido en el caso de autos; y, de igual manera, cuando se inició el procedimiento de ejecución coactiva, ya había operado la prescripción de la acción de la administración aduanera para exigir el cobro de la deuda tributaria, por lo que no puede alegarse que los actos emitidos por el ejecutor coactivo interrumpieron el plazo de prescripción. **1.6. Sentencia de vista.** 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 agosto de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y ocho a doscientos veinticinco), **confirma** la sentencia apelada del treinta de noviembre de dos mil veinte, que declaró infundada la demanda. La Sala Superior señala principalmente que el agravio referido a la interpretación incongruente y contradictoria de los incisos a)

y c) del artículo 21 de la Ley General de Aduanas, carece de sustento, toda vez que el citado artículo 21 no diferenciaba entre el inicio del plazo prescriptivo de las facultades de la administración aduanera para determinar, aplicar y cobrar los tributos y multas, al disponer expresamente que dicho plazo se inicia a partir del uno de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, por lo que, en el caso, el inicio del cómputo de plazo de prescripción para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera se inició el uno de enero de dos mil nueve y, al verificarse que no existió causal alguna de interrupción y/o suspensión de dicho plazo, el mismo culminó el primer día hábil del año dos mil trece, advirtiéndose así que a la fecha de solicitud de prescripción —esto es, el veintiuno de mayo de dos mil dieciocho— la acción de la administración aduanera para cobrar los tributos y las multas ya había prescrito, por lo que no se advierte incongruencia ni contradicción en el razonamiento efectuado por el a quo. Respecto a los agravios referidos a que la interpretación realizada por el Juzgado sobre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo es un imposible jurídico y que por tanto se debe realizar una interpretación sistemática, atendiendo a los incisos a) y c) del artículo 21 de la Ley General de Aduanas, al artículo 3 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, así como al Código Civil, y a que el cómputo del plazo prescriptivo es secuencial, la Sala Superior señala nuevamente que la norma aplicable al caso de autos no distinguió entre inicio, transcurso y conclusión del plazo prescriptivo de las acciones de determinar, aplicar y cobrar los tributos y multas, por lo que estas inician y culminan al mismo tiempo; informa que posteriormente se modificó la mencionada ley por medio del Decreto Legislativo N° 1433, separando los plazos prescriptivos para determinar la deuda, para cobrar los tributos y para cobrar las multas, por lo que el razonamiento de la apelante respecto a la secuencialidad supondría la aplicación retroactiva del mencionado decreto legislativo. La Sala Superior establece que, en el caso de autos, la prescripción de la acción de cobro se inició el uno de enero de dos mil nueve y culminó el primer día hábil del dos mil trece, por lo que al haberse notificado los valores en abril de dos mil trece, esto es, con posterioridad a la culminación del plazo prescriptivo, se concluye que la interpretación hecha por el Juzgado es conforme a ley. Asimismo, sobre los agravios referidos a la interrupción del plazo prescriptivo con la notificación del inicio de la fiscalización, la Sala Superior establece que estos actos constituyen actos interruptorios exclusivamente del plazo prescriptivo para determinar tributos y aplicar sanciones, mas no constituyen actos que interrumpen o suspendan la facultad para exigir el pago de los mismos, motivo por el cual se desestima dicho argumento de la apelación. Sobre el alegato referido al fallo del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0004-2019PI/TC, el colegiado superior desestima dicho alegato al precisar que la sentencia se pronuncia sobre la interpretación de normas del Código Tributario y no de la Ley General de Aduanas. Continúa su análisis indicando que al ser aplicable al caso de autos el artículo 21 de esta última norma, en el caso de autos el plazo de prescripción se inició el uno de enero de dos mil nueve y concluyó el uno de enero de dos mil trece, por lo que se corrobora la configuración de la prescripción alegada por la empresa codemandada y resulta jurídicamente inviable la aplicación del criterio de la parte demandante, pues la prescripción de la facultad de exigir el pago ha sido analizada con base en la normativa vigente a la fecha de los hechos, motivo por el que el colegiado desestima el agravio interpuesto. En cuanto al agravio referido a que la sentencia incurre en contradicción al determinar que existe un solo plazo de prescripción dentro del cual se debe dar la secuencialidad, la Sala Superior determina que en el caso de autos es materia de pronunciamiento la prescripción de la facultad para exigir el pago de los tributos y multa, y que los actos acaecidos respecto a la fiscalización solo interrumpen la facultad de determinar los tributos y aplicar sanciones, mas no de la facultad para exigir el pago, por lo que en la fecha en que se determinó la deuda tributaria ya había operado la prescripción para exigir el pago, por lo que dicho acto de determinación y el posterior inicio del procedimiento contencioso tributario ya no constituyen actos que interrumpen ni suspendan el plazo de prescripción; por tanto, no se advierte la contradicción alegada por la parte impugnante. **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 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 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, 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. **Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal TERCERO.** Anotaciones sobre el principio del debido proceso y 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 involucrados que permitirán una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos: **3.1.** Sobre 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) y 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 Judicial, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **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 que sustentan la **afectación del principio del debido proceso y del deber de motivación previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** En síntesis, los argumentos consisten en que no se realizó un análisis debidamente fundamentado y que se debió analizar la aplicación de los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas de forma razonable y explicar las razones que justificaron su decisión; en que el Decreto Legislativo N° 1113 sí era aplicable al caso de autos, así como el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y en que la Sala Superior no analizó de forma debida sus agravios, sacándolos de contexto. **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 ha respetado el principio del debido proceso e intrínsecamente el de motivación y congruencia, toda vez que cumplió con identificar los agravios expuestos por la demandante; luego, en el segundo considerando, tuvo presentes las pretensiones interpuestas por ella; resumió, en el tercer considerando, las actuaciones efectuadas en el expediente administrativo; y procedió a determinar la controversia en el cuarto considerando. A continuación, procedió a emitir pronunciamiento y absolver los agravios planteados, como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge del sexto al décimo considerando, no sin antes señalar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia en el quinto considerando. De tal modo que se aprecia que para absolver y estimar los agravios planteados, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede

administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (el doce de junio de dos mil doce, mediante la Carta de Presentación N° 440-2012-SUNAT/3B2000, se inició el procedimiento de fiscalización de las declaraciones aduaneras de mercancías numeradas en los años 2008 y 2009; el dieciocho de abril de dos mil trece se notificaron las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138, así como las Liquidaciones de Cobranza N° 000-13-007183 a N° 000-13-007196, N° 000-13-007293 a N° 000-13-007299, y N° 000-13-007301 a N° 000-13-007307; el seis de diciembre de dos mil diecisiete se emitió la RTF N° 10842-A2017, dando por culminado el procedimiento contencioso tributario, ampliado por la RTF N° 00924-A-2018; mediante Resolución Coactiva N° 001, notificada el veintitrés de abril de dos mil dieciocho, se dio inicio a la cobranza coactiva; con fecha veintuno de junio de dos mil dieciocho el Banco de Crédito del Perú solicitó la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda; por Resolución Coactiva N° 000-2018-02 se desestima el pedido de prescripción; mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018 se declara infundada la queja en el extremo referido a la legalidad del procedimiento coactivo seguido y fundado en lo demás que contiene y se ordena concluir el procedimiento de cobranza coactiva) y las **premisas jurídicas** (inciso a del artículo 12 e incisos a y c del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF), en mérito a las cuales concluyó que en el caso de autos el plazo de prescripción de cuatro años para determinar y cobrar los tributos inició de forma simultánea el primero de enero de dos mil nueve y culminó el primero de enero de dos mil trece, toda vez que el artículo 21 del Decreto Supremo N° 129-2004-EF no diferenciaba entre el inicio del plazo prescriptorio de las facultades de la administración aduanera para determinar y cobrar tributos y multas del plazo para aplicar y cobrar sanciones; por lo que la administración aduanera debió ser lo suficientemente diligente para determinar la deuda tributaria y exigir el pago dentro de dicho periodo. Precisa que solo es materia de discusión la prescripción de la facultad para exigir el cobro de las deudas, de modo que con la notificación de las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138, así como de las Liquidaciones de Cobranza N° 000-13-007183 a N° 000-13-007196, N° 000-13-007293 a N° 000-13-007299, y N° 000-13-007301 a N° 000-13-007307, esto es, el dieciocho de abril de dos mil trece, solo se interrumpió el plazo prescriptorio para determinar tributos y aplicar sanciones, pero no se suspendió ni se interrumpió el plazo para exigir el pago de la obligación tributaria, por lo que cuando se presentó la solicitud de prescripción el veintuno de junio de dos mil dieciocho el plazo de prescripción para cobrar la obligación tributaria ya había prescrito y, por ende, dicha solicitud debía ser amparada. 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. **4.4.** 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 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 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. **4.5.** Es menester acotar que lo precisado no es equivalente a que este Tribunal Supremo concuerde con el fallo recurrido, desde que no cabe confundir debida motivación de las resoluciones judiciales con 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. **4.6.** Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan su decisión que confirma la sentencia apelada, 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 la sentencia de primera instancia. Así pues, la infracción normativa de carácter procesal deviene **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. 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, si bien la parte recurrente argumenta una interpretación incorrecta de los incisos a) y c) del artículo 21 de la Ley General de Aduanas, así como que esta última norma no autorizaba la aplicación supletoria del Código Tributario o que el Decreto Legislativo N° 1113 sí era aplicable al caso de autos, debe establecerse que tales alegatos 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 pueden ser materia de pronunciamiento en esta instancia; sin embargo, estos serán materia de análisis al desarrollar las causales materiales planteadas por la parte recurrente. **Análisis de las infracciones normativas de índole material QUINTO.** Para empezar, se debe tener en cuenta que si bien se han denunciado en forma independiente las infracciones normativas por **interpretación errónea de los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF; inaplicación de la cuarta disposición complementaria final del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, y del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF e incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113;** cabe precisar que los argumentos en que se sustentan las infracciones normativas guardan conexidad y que el supuesto de configuración de la interpretación errónea de una norma puede llevar a la inobservancia de otra norma aplicable, postulado que es precisamente el planteado por la parte recurrente en el recurso de casación interpuesto, toda vez que sostiene que la Sala Superior realizó una interpretación errónea al considerar que el plazo de prescripción de las facultades para determinar una deuda tributaria y para cobrarla se computan e inician simultáneamente y no en un orden secuencial, y que no se tuvo en cuenta que para el caso de autos correspondía aplicar de forma supletoria el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, toda vez que ni el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas ni su reglamento contenían una disposición que establezca de forma clara el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una deuda tributaria establecida mediante una resolución administrativa producto de una fiscalización. Por ese motivo y en aplicación además del principio de concentración y dirección procesal, todas las denuncias materiales, se revisarán en conjunto y se emitirá un pronunciamiento también 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.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. 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 invoca y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. 5.4. A efectos de emitir pronunciamiento respecto de los argumentos que dan sustento a las causales materiales planteadas por la parte recurrente, es preciso tener presente, en primer lugar, el marco normativo aplicable al presente caso, para luego relacionarlo con los hechos con relevancia jurídica materia de controversia y vincularlo con las materias que estas regulan. Así, tenemos: - Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF⁶, de aplicación al caso de autos por razón de temporalidad. Artículo 21. La acción de la SUNAT para: a) Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 12 de la presente Ley, prescribe a los cuatro (4) años computados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera; [...] b) [...] 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. El artículo 44 (inciso 7) del Texto Único Ordenado del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, establece: El término rescriptorio 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. 5.5. Ahora bien, es pertinente tener presente lo que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones del expediente administrativo acompañado y que tienen relación con la materia controvertida, las que consisten en: - El doce de junio de dos mil doce, la SUNAT notificó al codemandado Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta, la Carta de Presentación N° 440-2012-SUNAT/3B2000, comunicando el inicio del procedimiento de fiscalización de las declaraciones aduaneras de mercancías numeradas en los años dos mil ocho y dos mil nueve. - Concluido el procedimiento de fiscalización, con fecha dieciocho de abril de dos mil trece, se notificaron las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138, determinando tributos dejados de pagar y sanción de multa, emitiéndose con ellas las Liquidaciones de Cobranza N° 000-2013-007183 a N° 000-2013-007196 y N° 000-2013-007293 a N° 000-13-007307. - Con fecha diecisiete de mayo de dos mil trece, el Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de reclamación contra de las resoluciones de División y las liquidaciones de cobranza antes mencionadas, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Gerencia N° 000 3X4000/2014-106, notificada con fecha trece de marzo de dos mil catorce. - Ante ello, el tres de abril de dos mil catorce, el Banco de Crédito interpuso el recurso de apelación respectivo, el que fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10842-A-2017 ampliada con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00924-A-2018, que resolvió confirmar la Resolución de Gerencia N° 000-3X4000/2014-106. - Posteriormente, con fecha veintitrés de abril de dos mil dieciocho, mediante Expediente Coactivo N° 000-2018-509, se emitió la Resolución Coactiva N° 001, notificada al Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta el quince de mayo de dos mil dieciocho, dando inicio

a la cobranza coactiva por el monto de S/ 22'412,601.00 (veintidós millones cuatrocientos doce mil seiscientos un soles con cero céntimos). - El Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta con fecha veintiuno de mayo de dos mil dieciocho solicitó la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda. - Posteriormente, mediante Resolución Coactiva N° 000-2018-02, notificada al Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta el seis de junio de dos mil dieciocho, se declaró no haber lugar a la prescripción de la deuda solicitada; por lo que con fecha siete de junio de dos mil dieciocho el referido codemandado interpuso recurso de queja ante el Tribunal Fiscal. - Finalmente, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018, de fecha veinte de junio de dos mil dieciocho (folios once a quince del expediente judicial electrónico - EJE), declaró **infundada** la queja en el extremo referido a la legalidad del procedimiento coactivo seguido con el Expediente Coactivo N° 000-2018-509, y **fundada** en lo demás que contiene; y, en ese sentido, ordenó a la administración concluir el procedimiento de cobranza coactiva. **5.6.** De esta manera, se aprecia que en el caso de autos es materia de controversia determinar si la acción de la SUNAT para determinar y cobrar tributos, así como para aplicar y cobrar sanciones —en el caso, mediante las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138 y las Liquidaciones de Cobranza N° 000-2013-007183 a N° 000-2013-007196 y N° 000-13-007293 a N° 000-13-007299, N° 000-13-007301 a N° 000-13-007307—, establecidas en los incisos a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, han prescrito y si corresponde aplicar de forma supletoria las normas del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **SEXTO. Precedente vinculante** Es así que, para el caso de autos, se debe tener presente que esta Sala Suprema, mediante la Casación N° 7275-2021-Lima, ha establecido como precedente vinculante respecto del cómputo del plazo de prescripción en materia aduanera lo siguiente: 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. **6.1.** En efecto, es menester precisar que el indicado precedente vinculante ha sido expedido a efectos de establecer una correcta interpretación de los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, y permitir la remisión al Texto Único Ordenado del Código Tributario para poder determinar el inicio del cómputo de los plazos de prescripción; sin embargo, en el caso de autos no ha sido de aplicación el citado artículo 155, sino el artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, por razón de temporalidad, atendiendo a que los hechos que generaron el procedimiento administrativo ocurrieron durante la vigencia del citado decreto supremo; no obstante ello, atendiendo a que los dispositivos normativos antes mencionados prescriben los mismos supuestos de cómputo de plazos de prescripción de la acción de la SUNAT, el criterio jurisprudencial establecido mediante el precedente vinculante resulta pertinente para el caso de autos, mutatis mutandis. **SEPTIMO.** Pues bien, procediendo a analizar las infracciones normativas materiales, tenemos que la parte recurrente sostiene que en el caso concreto la Sala Superior incurrió en error al considerar que solo eran aplicables los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas y que no correspondía remitirse supletoriamente al inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues ni el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas ni su reglamento contenían una disposición que establezca el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una

deuda establecida por una resolución administrativa producto de una fiscalización posterior. **7.1.** Al respecto, debe tenerse presente que, la cuarta disposición complementaria final del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, establece que el Código Tributario se aplicará supletoriamente en lo no previsto por la ley antes mencionada o su reglamento⁷, por lo que, si bien la Sala Superior consideró que solo resultaba aplicable el plazo de prescripción establecido en los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, debe tenerse en cuenta que el artículo antes mencionado no hace una distinción clara entre el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la acción para determinar y para cobrar tributos; aplicar sanciones y cobrar las multas, como sí lo hace el artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, interpretado en concordancia con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 del mismo cuerpo normativo, en los que se dispone lo siguiente: Artículo 44. Cómputo de los plazos de prescripción El término prescriptorio se computará: 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva. 2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. 3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores. 4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción. 5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior. 6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos. 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 ellas⁸. 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: [...] f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva. [...] 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 prescriptorio 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. [...] **7.2.** De esta manera, se desprende que en nuestro ordenamiento jurídico existe una clara diferenciación entre el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y cobrar tributos, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, que por su naturaleza puede ser extendida al ámbito del derecho aduanero, recurriendo a una aplicación supletoria del Texto Único Ordenado del

Código Tributario, tal y como lo dispone el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, al disponer que las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción se rigen por las normas del Código Tributario⁹, es decir, que el propio Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, efectúa una remisión directa al Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que evidencia que este cuerpo normativo lo complementa. De este modo, de conformidad con lo establecido en la cuarta disposición complementaria final del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas y el precedente vinculante a que se ha hecho mención en el séptimo considerando si resulta posible aplicar supletoriamente las normas del Texto Único Ordenado del Código Tributario al caso de autos.

OCTAVO. Sobre la interpretación errónea de los incisos a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas supuestamente cometida por la Sala Superior al determinar que el plazo de prescripción de las facultades para determinar la deuda tributaria y cobrarla se computan e inician de forma simultánea y que la misma lleva a situaciones imposibles e incongruentes con el ordenamiento jurídico; y sobre que, si bien la norma no hace distinciones y alude a las dos acciones de forma conjunta, el cómputo del plazo de prescripción no se inicia simultáneamente, sino de forma secuencial. **8.1.** Al respecto, es necesario establecer que para poder computar debidamente el plazo de prescripción en cada supuesto se debe tener presente el precedente vinculante establecido mediante la Casación N° 7275-2021-Lima, que determinó que las facultades de aplicar sanciones y cobrarlas no inician de forma simultánea, sino secuencial, una después de la otra; y, por ende, el cómputo de los plazos prescriptivos de cada facultad inician uno después del otro, lo que resulta acorde al principio de razonabilidad, toda vez que se tratan de dos hechos diferentes e identificables que ocurren uno después del otro, pues el primero implica la determinación de la obligación tributaria y el segundo su cobro. Por consiguiente, atendiendo a esa misma lógica jurídica, el inicio del plazo de prescripción de la facultad de la SUNAT para determinar el tributo inicia desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que nació la obligación tributaria; y, de igual manera, el plazo para exigir el cobro se computa desde el día siguiente a la fecha en que se notifica la resolución que contiene la determinación de la obligación tributaria. **8.2.** En este sentido, para establecer si en el caso concreto se ha incurrido en una interpretación errónea de los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas y determinar si la acción de determinación y cobro del tributo así como la aplicación y cobro de sanciones por parte de la SUNAT han prescrito, se debe empezar por establecer que las instancias de mérito han determinado que, conforme al procedimiento de fiscalización llevado por la SUNAT, se estableció que el Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta realizó una incorrecta declaración en las declaraciones aduaneras de mercancías numeradas, por lo que el plazo de prescripción para determinar y cobrar tributos, así como para cobrar las sanciones inició el uno de enero de dos mil nueve y culminó el uno de enero de dos mil trece, detectándose que dentro de dicho período, esto es, el doce de junio de dos mil doce, el plazo para determinar la obligación tributaria se vio interrumpido con la notificación de la Carta de Presentación N° 440-2012-SUNAT/3B2000, con la cual se comunicó el inicio de la fiscalización, de conformidad con el inciso c) del punto 1 del artículo 45 del Código Tributario¹⁰, con lo que se reinició el plazo de prescripción para determinar y cobrar tributos el trece de julio de dos mil doce, plazo que culminó el dieciocho de abril del año dos mil trece, fecha en que se notificó al banco antes mencionado las Resoluciones de División N° 000 3X4100/2013-000137 y N° 000 3X4100/2013-000138 y las Liquidaciones de Cobranza N° 000-2013-007183 a N° 000-2013-007196 y N° 000-13-007293 a N° 000-13-007299, N° 000-13-007301 a N° 000-13-007307. **8.3.** Es así que, a partir del diecinueve de abril de dos mil trece, se dio inicio al plazo de cuatro años para que la administración aduanera pueda exigir el pago de la obligación tributaria, en aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113, cuyas normas son de aplicación supletoria al caso de autos en mérito a la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, como se ha establecido en el precedente vinculante señalado en el séptimo considerando de la presente resolución; y no conforme al artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, ya que dicha norma no era clara, pues no distinguía entre el inicio del plazo prescriptivo de la acción para determinar y cobrar tributos, del plazo para aplicar y

cobrar sanciones. **8.4.** Posteriormente, por la interposición del recurso de reclamación del diecisiete de mayo de dos mil trece por parte del Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta contra las resoluciones de división antes mencionadas, se dio inicio al procedimiento contencioso tributario, con lo que el plazo de prescripción para el cobro de la obligación tributaria fue suspendido de conformidad con el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹¹, cuyo cómputo se retomó el veintinueve de diciembre de dos mil diecisiete con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10842-A-2017, para ser luego interrumpido nuevamente por la notificación de la Resolución Coactiva N° 001, del veintitrés de abril de dos mil dieciocho, que requiere el pago de la deuda tributaria en aplicación del literal f) del numeral 2 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹².

8.5. Por consiguiente, se verifica que, atendiendo a que la empresa solicitó la prescripción de la acción de cobro el veintuno de junio de dos mil dieciocho, es claro que en dicha fecha no se había producido la prescripción de la acción de cobro de la obligación tributaria por haber transcurrido menos de dos meses desde que se notificó la citada Resolución Coactiva N° 001. **8.6.** En conclusión, conforme a los fundamentos antes expuestos, se verifica que el colegiado superior en el caso de autos realizó una interpretación errónea de los literales a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, al considerar que la acción de la SUNAT para determinar y cobrar tributos, así como la acción para aplicar y cobrar sanciones empezaron de forma conjunta el uno de enero de dos mil nueve, pues si bien el mencionado artículo 21 no hace una distinción entre ambos supuestos estableciendo de forma general que en el caso de los literales a) y c) el plazo se inicia a partir del uno de enero del año siguiente en que nació la obligación tributaria o se cometió la infracción, se debe tener en consideración, como se ha indicado reiterativamente, que la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y cobrar tributos, y la facultad para aplicar y cobrar sanciones, no acontecen de forma simultánea, sino que ello sucede de forma secuencial, esto es, que primero debe determinarse la obligación para poder pasar a realizar su cobro y, en este entendido, las obligaciones tributarias contenidas en las resoluciones de División y las liquidaciones de cobranza recién son exigibles desde que fueron determinadas y notificadas al Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta, por aplicación supletoria de lo dispuesto en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, y el plazo de prescripción puede ser objeto de causales de interrupción y suspensión conforme a lo dispuesto en el código antes acotado, por lo que corresponde declarar fundado el recurso de casación interpuesto. **Actuación en sede de instancia NOVENO.** 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 planteada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, corresponde casar la sentencia de vista y actuar en sede de instancia. **9.1.** Para tal efecto, se debe tener presente que, del escrito de demanda interpuesto, aparece como pretensión principal que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018, de fecha veinte de junio de dos mil dieciocho, en el extremo que declara fundado el recurso de queja y dispone concluir el procedimiento de cobranza coactiva seguido por medio del Expediente Coactivo N° 000-20185-00509; y, de forma accesoria, al haberse desestimado la queja, se continúe con el procedimiento de cobranza coactiva. **9.2.** Siendo esto así, conforme al escrito de apelación interpuesto por la SUNAT se aprecia que esencialmente se plantearon los siguientes agravios: i) que se ha efectuado una interpretación incongruente y contradictoria de los incisos a) y c) del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF; ii) que el Juzgado incurre en error al considerar que los plazos de prescripción de determinación de la deuda y el cobro de la misma se inician en forma simultánea, pues dicho razonamiento lleva al imposible jurídico de pretender cobrar una deuda que no ha sido determinada y no da lugar a supuestos de interrupción o suspensión del plazo de prescripción y no permite que la administración pueda ejercitar el cobro de la deuda; iii) que se debe realizar una interpretación sistemática del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, del Código Tributario y del Código Civil, que permiten colegir que la acción de determinación y cobro de la obligación tributaria operan de forma secuencial

y no simultáneamente; **iv)** que existe una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en la que este colegiado se pronuncia sobre el tema de la prescripción, la misma que debe ser observada; **v)** que, finalmente, la propia sentencia reconoce que la determinación de la deuda y su cobro son secuenciales, pero se incurre en error al considerar que estos actos deben realizarse de manera conjunta dentro del plazo de cuatro años, y ha señalado de forma equivocada que el plazo de prescripción para ejercitar la facultad de cobro de la deuda no ha sido interrumpido ni suspendido, lo que impide que la administración pueda ejercer el cobro de la deuda tributaria aun cuando se determinó válidamente dentro del plazo de ley. **9.3.** En tal sentido, respecto a los argumentos de la apelación antes reseñados, se debe tener en cuenta los fundamentos y la conclusión a los que ha arribado este Tribunal Supremo en los considerandos sétimo y octavo de la presente resolución, en los que se ha determinado que la obligación tributaria contenida en las resoluciones de División y las liquidaciones de cobranza recién son exigibles desde que fueron notificadas al Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta el dieciocho de abril de dos mil trece, conforme a lo dispuesto por el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, y que el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria fue suspendido e interrumpido por el inicio del procedimiento contencioso-tributario y luego por el inicio del procedimiento coactivo, respectivamente, por lo que al veintiuno de junio de dos mil dieciocho, fecha en que el banco codemandado solicitó la prescripción de la acción de la administración para exigir el pago de la deuda, no se había producido la prescripción de la acción de cobro. **9.4.** Por tal motivo, se concluye que corresponde resolver el conflicto casando la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, corresponde revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda, y declarar nula la resolución objeto del proceso tan solo en el extremo en que declara fundada la queja interpuesta por el Banco de Crédito del Perú Sociedad Anónima Abierta. Finalmente, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 87 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria al caso de autos, corresponde amparar la pretensión accesorio y disponer que se continúe con el trámite de cobranza coactiva. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria**, de fecha treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno (fojas doscientos ochenta y dos a doscientos ochenta y uno). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista de fecha nueve de agosto de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y ocho a doscientos veinticinco), expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **y, actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia, de fecha treinta de noviembre de dos mil veinte (fojas ciento sesenta y cuatro a ciento ochenta y uno), expedida 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, que declaró infundada la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, **SE DECLARA LA NULIDAD** de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01959-Q-2018, de fecha veinte de junio de dos mil dieciocho, tan solo en el extremo que declara fundada la queja y **SE DISPONE** continuar con el trámite del procedimiento de cobranza coactiva observando lo establecido en la presente resolución; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y el Banco de Crédito del Perú, sobre acción contencioso 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.**

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

⁶ Texto Único Ordenado derogado por la primera disposición complementaria del Decreto Legislativo N° 1053, publicado el veintisiete de junio de dos mil ocho.

⁷ La segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, norma actualmente vigente, también dispone la remisión al Texto Único Ordenado del Código Tributario.

⁸ Numeral incorporado por el Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

⁹ **Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas**

Artículo 22. Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario.

¹⁰ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

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. [...]

¹¹ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 46. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

[...]

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. [...].

¹² **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 45. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

[...]

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: [...]

f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva. [...].

C-2178826-2

CASACIÓN N° 64-2022 LIMA

TEMA: MOTIVACIÓN DE RESOLUCIONES

SUMILLA: A efectos de que un pronunciamiento sea válido, la Sala Superior debe dar respuesta a los agravios expuestos en un recurso de apelación; además, debe tomar en consideración todas las pretensiones planteadas; asimismo, no puede confundir una pretensión subordinada con una pretensión accesorio, pues el artículo 87 del Código Procesal Civil establece claramente cuándo procede cada una de dichas pretensiones.

PALABRAS CLAVE: pretensión subordinada, motivación, pretensión accesorio

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 I. VISTA La causa sesenta y cuatro 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 **Manufacturas Industriales Mendoza Sociedad Anónima** el trece de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos noventa y nueve a trescientos veintiséis del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista del nueve de setiembre de dos mil veintiuno (fojas doscientos cuarenta y ocho a doscientos noventa), dictada 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, en mayoría, **revoca en parte** la sentencia de primera instancia, del veintinueve de diciembre de dos mil veinte (ciento veinticinco a ciento cuarenta y ocho), en los extremos en que declaró fundada en parte la demanda, y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012483/SUNAT con

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.

relación a las Resoluciones de Determinación N° 012-002-0062632 y N° 012-003-0062633; nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT respecto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624; y dispuso la suspensión del cómputo de intereses moratorios aplicables, en razón de las multas contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026541, a partir del vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación interpuesto con relación a ellas, hasta la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018; e infundada la demanda respecto de los demás extremos planteados; y, **reformándola, declara infundada la demanda y confirma** el extremo que declaró infundada la demanda al desestimar la primera y la segunda pretensión principal respecto a la nulidad planteada de las Resoluciones de Multa de números 012-002-0026540, 012-002-0026551, 012-002-0030900 y 012-002-0030901.

1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1. Mediante resolución suprema de fecha trece de abril de dos mil veintidós (fojas trescientos veinticinco a trescientos cincuenta y cuatro), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Manufacturas Industriales Mendoza Sociedad Anónima**, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa consistente en la vulneración del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, del artículo 34 del Código Tributario y del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.** La recurrente indica que la Sala Superior sostiene que resulta válido que se produzca una modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, en los casos en que se produzcan —como consecuencia de un procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio anterior o del precedente al anterior, según corresponda— cambios a la determinación de los dos factores que sirven de base para la determinación del referido coeficiente, esto es, el impuesto a la renta y los ingresos del contribuyente del ejercicio anterior o precedente al anterior. **b) Apartamiento injustificado del precedente jurisprudencial contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima.** La recurrente señala que la Sala Superior manifiesta, incorrectamente, que en el presente caso no resulta aplicable el criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, porque los actos administrativos de la sentencia en mención son órdenes de pago. Por el contrario, en el caso de autos los actos administrativos impugnados son resoluciones de determinación. Asimismo, la modificación del impuesto a la renta del ejercicio anterior o precedente al anterior obedece a la emisión de una resolución de determinación derivada de un procedimiento de fiscalización, y no a la presentación de una declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio anterior o del precedente al anterior presentada de manera voluntaria. **c) Infracción normativa consistente en la vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, concordado con los artículos I y VII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil y con los artículos 122.4, 364 y 366 del mismo código.** La demandante refiere que la sentencia de vista omite ex profesa pronunciarse sobre todas sus pretensiones impugnatorias. Esto se aprecia en el considerando décimo primero de la mencionada sentencia, en el cual la Sala Superior ha dejado constancia de que: “resulta inoficioso pronunciarse sobre las pretensiones subordinadas por haberse desestimado la pretensión principal”, por lo que existe un error en el entendimiento de la naturaleza de las pretensiones subordinadas, al confundirse con las pretensiones accesorias. Esto sería evidente porque al desestimarse la pretensión impugnatoria principal, corresponde que la Sala Superior se pronuncie respecto de todas las pretensiones impugnatorias subordinadas planteadas en la apelación. **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 cuatro de diciembre de dos mil dieciocho, la empresa Manufacturas Industriales Mendoza Sociedad Anónima interpone **demanda de acción contencioso administrativa** solicitando lo siguiente: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012483, relacionada a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0062632 y N° 012-003-0062643, así como a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-

0026541. **Primera pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, de la Resolución de Intendencia N° 0150140012483, así como de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026551, por no haberse configurado las infracciones y no verificarse los elementos subjetivos del tipo infractor; asimismo, por emitirse las multas sin seguir el debido procedimiento administrativo sancionador. **Segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018 y de la Resolución de Intendencia N° 0150140012483, en el extremo que confirma las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026551, por vulneración del principio de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones. **Tercera pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018 y de la Resolución de Intendencia N° 0150140012483, en el extremo que confirma las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0062632 a N° 012-003-0062643 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026551, toda vez que la tasa de interés moratorio vulneraría el principio de no confiscatoriedad. **Cuarta pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** Se ordene que, respecto a las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0062632 a N° 012-003-0062643, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026541, la SUNAT se abstenga de cobrar los intereses moratorios generados por el tiempo que dure el presente proceso. **Segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT, respecto de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624, así como de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030902 a N° 012-002-0030901. **Primera pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, de la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT, así como de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030902 a N° 012-002-0030911, por no haberse configurado las infracciones y no verificarse los elementos subjetivos del tipo infractor; asimismo, por emitirse las multas sin seguir el debido procedimiento administrativo sancionador. **Segunda pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018 y de la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT en el extremo que confirma las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030902 a N° 012-002-0030911, por vulneración del principio de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones. **Tercera pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018 y de la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT, en el extremo que confirma las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030902 a N° 012-002-0030911, toda vez que la tasa de interés moratorio vulneraría el principio de no confiscatoriedad. **Cuarta pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Se ordene que respecto de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030902 a N° 012-002-0030911, la SUNAT se abstenga de cobrar los intereses moratorios generados por el tiempo que dure el presente proceso. **Pretensión accesoria a todas las pretensiones principales y subordinadas:** Se ordene que la SUNAT proceda con la devolución de los importes pagados por los conceptos amparados, más los intereses respectivos. Entre los fundamentos que sustentan la demanda tenemos que: a) Dado que la procedencia de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, así como la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de los periodos de marzo a diciembre de dos mil doce y de enero y febrero de dos mil trece (respecto al impuesto calculado), se encuentran directamente relacionadas con el pronunciamiento que el Tribunal Fiscal emita dentro del procedimiento contencioso tributario seguido respecto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0049819, girada por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6642-10-2018 y N° 7484-9-2018 el Tribunal Fiscal dispuso que la SUNAT esté a lo que se resuelva de manera definitiva en el aludido procedimiento sobre la determinación de los pagos a cuenta

de los citados periodos y sobre las multas asociadas; por ello, el Tribunal Fiscal revocó las resoluciones apeladas en ese extremo. Primera y segunda pretensión principal b) El Tribunal Fiscal ha avalado el pronunciamiento de la SUNAT, es decir, ha dejado que, en el caso de la empresa, sí procede modificar los coeficientes que fueron aplicados para calcular los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero de dos mil doce a diciembre de dos mil trece, sobre la base de la modificación de las determinaciones realizadas respecto del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil diez, dos mil once y dos mil doce; particularmente, en el caso de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de dos mil doce, y de enero y febrero de dos mil trece, ha ordenado que, dado que la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once se encuentra sometida a un procedimiento contencioso tributario en trámite, la SUNAT esté a lo que finalmente se resuelva en el referido expediente. c) Señala que el inciso a) del artículo 85 de la Ley Impuesto a la Renta dispone la obligación de fijar el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta del impuesto a la renta en función únicamente del impuesto calculado en el ejercicio gravable anterior, sin hacer referencia alguna a que el impuesto calculado deba ser el determinado “correctamente” o aquel que haya sido validado por la SUNAT. d) Resulta claro que el texto del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta no impone al contribuyente la obligación ni otorga a la SUNAT la facultad de fijar el coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta con base en el impuesto “correctamente calculado”, por lo que no es conforme a derecho la pretensión del Tribunal Fiscal en ese sentido. e) La determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta no debe verse afectada por el hecho de que, después de haberse cerrado los ejercicios gravables a los que corresponden tales anticipos, se concluya que el impuesto a la renta anual que se declaró por los ejercicios dos mil diez, dos mil once y dos mil doce debió ser mayor; es decir, cuando el artículo 34 del Código Tributario regula el intereses moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, debe entenderse que se refiere solo a los casos en los que el contribuyente declaró un pago a cuenta (calculado tomando en consideración el coeficiente resultante de dividir el impuesto a la renta declarado por el ejercicio gravable anterior entre los ingresos netos gravados del mismo ejercicio), pero no canceló o solo canceló una parte de la obligación así liquidada. f) Cabe resaltar que, si bien en el caso resuelto en la Casación N° 4392-2013, la modificación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta provenía de una declaración jurada rectificatoria presentada con posterioridad a la determinación de tales pagos a cuenta, no existe razón alguna para que el mismo criterio no sea aplicable al caso que nos ocupa (en lo referido al coeficiente de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de dos mil doce y de enero a febrero de dos mil trece, modificado como resultado del incremento del impuesto a la renta anual establecido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0049819 y N° 012-003-0062631), toda vez que el hecho de que la modificación del impuesto a la renta del ejercicio anterior provenga de un acto administrativo emitido por la SUNAT como consecuencia de un procedimiento de fiscalización relativo a dicho impuesto y periodo o de una declaración jurada rectificatoria presentada por el contribuyente, no varía —en el fondo— que nos encontremos frente a hechos posteriores a la determinación de los pagos a cuenta (sean originados por la propia contribuyente o por la SUNAT) que eran totalmente imprevisibles al momento en que se llevó a cabo el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta, por lo que su existencia posterior no puede tener consecuencias sobre hechos ya consumados, en este caso, la determinación de los pagos a cuenta de los periodos de enero de dos mil doce a diciembre dos mil trece. g) Corresponde que el Juzgado declare la nulidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 6642-10-2018 y N° 7484-9-2018 en cuanto a través de ellas el Tribunal Fiscal validó las modificaciones de los coeficientes aplicados por la empresa para la determinación de su pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero y febrero de dos mil doce y de marzo a diciembre de dos mil trece, y ordenó a la administración tributaria que esté sujeta a lo que resuelva en el procedimiento contencioso tributario en que se discute la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, respecto de la determinación del coeficiente empleado para liquidar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de dos mil doce y de enero y febrero de dos mil trece. Primera pretensión subordinada a la primera pretensión principal y primera pretensión subordinada a la segunda pretensión principal h) Una lectura apropiada del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta nos debe

llevar inequívocamente a que el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta debe ser fijado en función del “impuesto calculado” en el ejercicio gravable anterior, tal como este figura en la declaración jurada anual del impuesto a la renta del contribuyente, sin que el mismo pueda estar sujeto a modificaciones posteriores como consecuencia de procedimientos de fiscalización o declaraciones juradas rectificatorias. i) Si lo señalado precedentemente es válido para sostener que no procede el recálculo de los pagos a cuenta a partir de un nuevo coeficiente determinado por la SUNAT, con mayor razón lo es para expresar con total firmeza que no es posible imputar a la empresa la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por supuestamente haber consignado cifras o datos falsos en sus declaraciones juradas mensuales de los referidos pagos a cuenta. j) Ni el Tribunal Fiscal ni la SUNAT han advertido que, aún en el supuesto negado de que se llegase a la conclusión de que es válido modificar el coeficiente empleado para la determinación de los pagos a cuenta de los periodos de enero dos mil doce a diciembre de dos mil trece debido a la redeterminación del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil diez, dos mil once y dos mil doce, la sanción impuesta mediante las resoluciones de multa es indebida, toda vez que la infracción que se imputa a la empresa no se ha configurado. k) Las declaraciones presentadas no contienen ninguna información falsa, ya que en ellas se consigna la información real de ingresos, anotada en su contabilidad, y la información que consideraron para establecer el coeficiente es la que provenía de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio anterior, que en la oportunidad en que presentaron la declaración jurada mensual de los pagos a cuenta recogía la única determinación del impuesto a la renta anual y de los ingresos gravables del ejercicio anterior que podía tomar como válida. l) En el supuesto negado de que la observación planteada por la SUNAT fuera procedente, se tenía que aceptar que el defecto identificado en las declaraciones mensuales de los pagos a cuenta del impuesto a la renta obedecía a una errónea interpretación de las normas sobre esta materia, distinta a la de la SUNAT, sin que pueda atribuírsele por esta causa la existencia de omisión o falsedad en las declaraciones. m) En el caso que nos ocupa, resulta evidente que no ha existido falsedad ni omisión. Ello solo podría existir si es que se hubiesen detectado diferencias entre lo contabilizado y/o registrado por la empresa y lo declarado, escenario distinto a las conciliaciones efectuadas con arreglo a ley; por tanto, no ha existido alguna conducta que pueda calificar como sancionable. n) El hecho de que la SUNAT omita aplicar los requisitos y garantías recogidos en los artículos 234 y 235 de la Ley N° 27444 implica una contravención del principio de presunción de inocencia que rige toda acción punitiva del Estado, incluyendo la que se ejercita en la vía administrativa, y determina que la sanción impuesta devenga nula por no haber nacido como fruto de un procedimiento con las garantías de ley. Segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal y segunda pretensión subordinada a la segunda pretensión principal o) La desproporción de las sanciones se aprecia claramente de una comparación entre la deuda por intereses moratorios derivados de las omisiones referenciales y de las multas relacionadas, lo cual se puede apreciar de la revisión de las cifras contenidas en las resoluciones de determinación y de multa impugnadas que obran en el expediente. p) En tal sentido, es evidente que la aplicación de la Nota 21 colisiona frontalmente con el principio de razonabilidad y su principal expresión, la proporcionalidad, que instruyen el ejercicio de toda facultad pública, a los cuales el Tribunal Fiscal como administración tributaria no puede ser ajeno. q) Adviértase que la sanción impuesta está muy por encima del “perjuicio fiscal” que se pretende evitar con la tipificación de la infracción; en el caso bajo análisis, nótese que la sanción total (sin intereses moratorios) respecto de los pagos a cuenta asciende a más de S/ 600,000 (seiscientos mil soles con cero céntimos), mientras que la deuda total no alcanza los S/ 130,000 (ciento treinta mil soles con cero céntimos). Tercera pretensión subordinada a la primera pretensión principal y tercera pretensión subordinada a la segunda pretensión principal r) Esta condición que legitima el cobro de los intereses moratorios tanto en el ámbito del derecho privado como del derecho público y lo enmarca dentro de nuestro ordenamiento constitucional, no se cumple tratándose de la tasa de interés moratorio - TIM que la SUNAT está aplicando a la deuda determinada a la empresa en los valores objeto de impugnación, pues la cuenta de la misma es de 1.2% mensual y resulta claramente excesiva para satisfacer una función indemnizatoria o resarcitoria por la supuesta demora de la empresa en el pago de sus obligaciones tributarias. s) Es innegable que la tasa de

interés moratorio - TIM que está aplicando la SUNAT en el presente caso excede lo que razonablemente se debe cobrar a la contribuyente como consecuencia de la demora en el pago de la deuda tributaria y esto implica que los intereses moratorios establecidos por la SUNAT en el caso concreto bajo examen tienen un rol punitivo y devienen una suerte de sanción anómala (que se suma a las multas asociadas a las omisiones en los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero de dos mil doce a diciembre de dos mil trece que la SUNAT ya había impuesto), violatoria de los principios de no confiscatoriedad y/o de nos bis in idem, y, por ende, inconstitucional. Cuarta pretensión subordinada a la primera pretensión principal y cuarta pretensión subordinada a la segunda pretensión principal t) Puede observarse cómo el Tribunal Constitucional en diversas resoluciones ha declarado que la SUNAT se abstenga de cobrar el monto de los intereses moratorios, por considerar que no es posible que aquel que solicitó tutela de un derecho termine en una situación que le ocasiona más perjuicio económico que en el caso de no haberla solicitado. Esta conclusión está muy relacionada con la denominada prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius, garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso y que está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor por el que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia. u) Es notorio que la demora del órgano jurisdiccional en resolver el proceso contencioso administrativo, acompañada de un crecimiento progresivo de la deuda (por la ausencia de una norma que permita suspender el cómputo de los intereses moratorios en esta instancia) constituye un límite para el ejercicio del legítimo derecho a la efectiva tutela jurisdiccional, así como una barrera al derecho de los contribuyentes a impugnar las resoluciones con las que no se encuentran de acuerdo. En ausencia de una norma que corrija esta distorsión del derecho de defensa de los contribuyentes, corresponde que en sede judicial se remedie el abuso de derecho y se ordene a la SUNAT que se abstenga de cobrar los intereses moratorios. Pretensión accesoria a todas las pretensiones principales y subordinadas v) Con arreglo a lo establecido en el artículo 38 del Código Tributario, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la administración tributaria por el lapso comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la respectiva devolución. Agrega la norma que tratándose de pagos indebidos o en exceso que resulten como consecuencia de cualquier documento emitido por la administración tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, como sucede en el caso que nos ocupa, se aplicará la tasa de interés moratorio prevista en el artículo 33 del mismo cuerpo normativo. Cabe precisar que hasta la fecha la empresa ya ha cancelado la deuda contenida en las resoluciones de multa (referidas a las multas asociadas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de marzo a diciembre de dos mil trece) y la deuda contenida en las resoluciones de determinación (referidas a los intereses moratorios por las omisiones referenciales de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a febrero de dos mil doce y las multas asociadas).

1.2. Sentencia de primera instancia. Fue emitida el veintinueve de diciembre de dos mil veinte (fojas ciento veinticinco a ciento cuarenta y ocho) por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. Declaró **fundada en parte** la demanda, y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012483 con relación a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0062632 y N° 012-003-0062633; nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT respecto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624; y dispuso la suspensión del cómputo de intereses moratorios aplicables, en razón de las multas contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026541, a partir del vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación interpuesto con relación a ellas, hasta la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018. Asimismo, la sentencia de primera instancia declaró **infundada** la demanda respecto de los demás extremos planteados en ella. El Juzgado sostiene lo siguiente: Aplicación de intereses moratorios como consecuencia de la modificación de la base

de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta. A partir de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuya base de cálculo se halla en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, corresponderá emitir pronunciamiento únicamente respecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece. La Ley del Impuesto a la Renta contemplaba lo siguiente, tanto antes como después de la modificación: 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, ya que en ella se consignan datos a utilizarse para determinar el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes. 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. Lo antes señalado supone que los pagos a cuenta deben efectuarse según la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, sin que ello se altere posteriormente. Con lo cual, no se generarían intereses moratorios por el reajuste de los pagos a cuenta del impuesto a la renta si con posterioridad a su abono en los plazos establecidos se modifica la base de cálculo. En el presente caso, la demandante determinó los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece, considerando el contenido de las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil diez y dos mil doce (que en su momento se consideraba correcta), de acuerdo con lo establecido en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, la demandante declaró y pagó dentro de los plazos establecidos los pagos a cuenta del impuesto a la renta de dichos periodos. De modo que, una vez efectuado el cálculo y abono de los pagos a cuenta, sobre la base de la información de los ejercicios gravables correspondientes, se verifica que la demandante cumplió con declarar y efectuar los pagos a cuenta de los periodos antes señalados, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario. El Juzgado ha realizado el análisis de este reparo conforme a los actuados del caso y una interpretación literal de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, interpretación que considera correcta. Asimismo, se colige que los hechos materia del proceso coinciden con aquellos desarrollados en la Casación N° 4392-2013-Lima, que es vinculante de conformidad con el artículo 37 de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. En ese sentido, no correspondía el pago de intereses moratorios como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece. En el presente caso, al haber empleado la demandante un coeficiente distinto al que le correspondía en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece, se advierte la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Del mismo modo, corresponde destacar que, de la revisión de la Casación N° 4392-2013-Lima, no se aprecia el establecimiento expreso de un precedente vinculante respecto de la no aplicación de multas por la comisión del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. De esta manera, como ha sido desarrollado en los puntos anteriores, no corresponde el cobro de intereses moratorios a raíz de la modificación de la base de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece. Sin embargo, ese no es el caso de las multas impuestas en razón de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales se ajustan a ley, por lo que respecto a ello las pretensiones de nulidad deben ser desestimadas. Por todo ello, El Juzgado declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, solo en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012483, con relación a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0062632 y N° 012-003-0062633. Por otro lado, declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT, respecto de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624.

La configuración de los elementos subjetivos del tipo infractor y la necesidad de un procedimiento administrativo sancionador. En vista de que tanto la primera como la segunda pretensión principal fueron desestimadas respecto de la nulidad planteada de las resoluciones de multa, el Juzgado entiende que corresponde analizar lo señalado por la demandante como primera pretensión subordinada de tales pretensiones. Al haber empleado la demandante un coeficiente distinto al que le correspondía en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece, se configuró la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Teniendo en cuenta que la normativa tributaria regula un procedimiento conducido no solo para la determinación de las obligaciones tributarias, sino también la detección de la comisión de infracciones, con las debidas garantías, no corresponde la aplicación de los lineamientos específicos que la legislación administrativa prevé, con referencia a un procedimiento administrativo sancionador. Por lo tanto, corresponde desestimar la primera pretensión subordinada de la primera y segunda pretensión principal, planteadas en el escrito de demanda. Sobre la vulneración de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones. En la medida que tanto la primera como la segunda pretensión principal fueron desestimadas respecto de la nulidad planteada de las resoluciones de multa, y, asimismo, se desestimó la primera pretensión subordinada a ellas, el Juez de primera instancia analizó lo señalado por la demandante como segunda pretensión subordinada. Así pues, la demandante sostiene que las resoluciones de multa deben declararse nulas, al tratarse de sanciones no acordes con los principios de razonabilidad y de proporcionalidad. Si bien la tabla I de infracciones y sanciones del Código Tributario contempla una sanción determinada para la comisión de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178 del mismo cuerpo normativo, la administración tributaria podrá graduar dicha sanción, conforme con los lineamientos previstos en la norma reglamentaria correspondiente. La administración tributaria debe ceñirse a lo dispuesto de manera estricta en la normativa respectiva, que en este caso es la tabla I de infracciones y sanciones del Código Tributario. La única vía de graduación de las sanciones contempladas en la norma legal se da a través de la aplicación del régimen de gradualidad. Sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad, por medio de la aplicación de la tasa de interés moratorio - TIM de la SUNAT. Como tercera pretensión subordinada de la primera y segunda pretensiones principales, la demandante solicitó que se declare la nulidad parcial de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018 y N° 06642-10-2018, en lo referente a las resoluciones de determinación y de multa emitidas por la administración tributaria, toda vez que la tasa de interés moratorio - TIM vulneraría el principio de no confiscatoriedad. El Juzgado señaló que las circunstancias concretas a las que se refiere el Tribunal Constitucional justamente tendrían que apreciarse en los medios probatorios que el contribuyente ofrezca con el fin de acreditar que determinado importe genera una irrazonable afectación a su derecho de propiedad. Ello, sin embargo, no se aprecia en el presente caso, en la medida que la demandante afirma que los intereses moratorios aplicables son confiscatorios, basándose únicamente en una comparación entre la tasa por concepto de intereses moratorios aplicables, en razón de la demora de un contribuyente en pagar sus obligaciones tributaria, y, por otro lado, la tasa aplicable sobre los montos a devolver por la administración tributaria a raíz de la realización de pagos indebidos o en exceso por parte del contribuyente. De esta manera, al no apreciarse que, a partir de las circunstancias concretas de la demandante, se configure en el presente caso una afectación del principio de no confiscatoriedad, corresponde desestimar la tercera pretensión subordinada planteada en el escrito de demanda. Sobre la aplicación de intereses moratorios durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario y el proceso judicial. El Juzgado señaló que la demandante siguió dos procedimientos contencioso-tributarios, que devinieron en la emisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018 y N° 06642-10-2018, con relación a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil doce y de enero a diciembre de dos mil trece, respectivamente. Considerando que las pretensiones planteadas por la demandante fueron desestimadas en lo concerniente a las multas impuestas por la administración tributaria y los intereses moratorios aplicables a ellas, corresponde analizar si procede la suspensión de la generación de los aludidos intereses moratorios durante la tramitación de los

procedimientos contencioso-tributarios y el presente proceso judicial. Así pues, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, el procedimiento contencioso-tributario versó sobre los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil doce, y las multas asociadas a tales periodos. Ante lo resuelto por la administración tributaria, la demandante interpuso un recurso de apelación, que ingresó al Tribunal Fiscal el dieciocho de julio de dos mil dieciséis, respecto del cual el órgano colegiado emitió la Resolución N° 07484-9-2018, de fecha dos de octubre de dos mil dieciocho, es decir, fuera del plazo máximo para resolver contemplado en el artículo 150 del Código Tributario. En el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, el procedimiento contencioso tributario versó sobre los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil trece, y las multas asociadas a tales periodos. Contra lo resuelto por la administración tributaria, la demandante interpuso un recurso de apelación que ingresó al Tribunal Fiscal el dieciocho de junio de dos mil dieciocho, respecto del cual el órgano colegiado emitió la Resolución N° 06642-10-2018, del cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, es decir, dentro del plazo contemplado en el artículo 150 del Código Tributario. De esta manera, se aprecia que en el caso del procedimiento contencioso-tributario que devino en la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, dicho órgano colegiado rebasó el plazo máximo contemplado en el artículo 150 del Código Tributario. Como consecuencia de ello, corresponde que a partir del vencimiento del aludido término se suspenda el cómputo de intereses moratorios, es decir, que se suspenda desde el diecinueve de julio de dos mil dieciséis hasta la fecha de emisión de la resolución respectiva, el dos de octubre de dos mil dieciocho. Ello, en atención a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario. En lo que concierne al cómputo de intereses moratorios durante la tramitación del proceso contencioso administrativo, corresponde que nos remitamos al último párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que señala que "La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa". De esta manera, en razón de los argumentos expuestos precedentemente, corresponde estimar tanto la primera como la segunda pretensión principal, únicamente en lo concerniente a la nulidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018 y N° 06642-10-2018, que confirmaron las resoluciones de determinación que establecieron intereses moratorios como consecuencia de la modificación posterior de la base de cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece. Por otro lado, en lo que respecta a la solicitud de nulidad de las aludidas resoluciones del tribunal fiscal, en cuanto a la confirmación de las resoluciones de multas asociadas a los periodos indicados en el párrafo anterior, corresponde desestimar las pretensiones de la demandante. Asimismo, corresponde desestimar la primera, segunda y tercera pretensiones subordinadas a la primera y a la segunda pretensión principal, en lo que corresponde a la materia en cuestión. En cuanto a la cuarta pretensión subordinada de la primera pretensión principal y la cuarta pretensión subordinada de la segunda pretensión principal, amerita desestimarlas en lo referente a la inaplicación de intereses de moratorios durante la tramitación del proceso contencioso administrativo. Y en lo referente a la inaplicación durante la tramitación de los procedimientos contencioso-tributarios, corresponde señalar que, sobre la base de lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario, debe suspenderse el cómputo de intereses moratorios únicamente en el caso del procedimiento que precedió a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, desde el vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación hasta la fecha de emisión del pronunciamiento indicado. Finalmente, con respecto a la pretensión accesoría planteada por la demandante, esta seguirá la misma suerte de las pretensiones de las que se deriva, en aplicación del artículo 87 del Código Procesal Civil. Por lo tanto, corresponde disponer la devolución de los importes pagados por concepto de intereses moratorios de pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce, y de marzo a diciembre de dos mil trece, en razón de los fundamentos expuestos a lo largo de la presente sentencia.

1.3. Sentencia de vista. Fue emitida el nueve de setiembre de dos mil veintiuno (fojas doscientos cuarenta y ocho a doscientos noventa) 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. En mayoría, **revo**ca la sentencia de primera instancia, del veintinueve de diciembre de dos mil veinte, que declaró

fundada en parte la demanda, y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140012483/SUNAT con relación a las Resoluciones de Determinación N° 012-002-0062632 y N° 012-003-0062633; nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06642-10-2018, únicamente en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250140024369/SUNAT respecto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0090615 a N° 012-003-0090624; y dispuso la suspensión del cómputo de intereses moratorios aplicables, en razón de las multas contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026541, a partir del vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación interpuesto con relación a ellas, hasta la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018; y que declaró infundada la demanda respecto de los demás extremos planteados; y, **reformándola, declara infundada la demanda y confirma** el extremo que declaró infundada la demanda al desestimar la primera y la segunda pretensión principal respecto a la nulidad planteada de las Resoluciones de Multa de números 012-002-0026540, 012-002-0026551, 012-002-0030900 y 012-002-0030901. Los argumentos de la Sala Superior son los siguientes: a) 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 que también deviene obligación legal que dichos pagos se efectúen en forma oportuna y correcta; caso contrario, se deben aplicar intereses moratorios por el retraso en el pago. b) La Casación de referencia descrita en el cuarto considerando de la sentencia de vista (Casación 4392-2013-Lima), únicamente ha establecido como precedente vinculante los alcances de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, por los cuales se sostiene que está prohibido el uso de los métodos extensivo y restrictivo cuando se trate de normas que restringen derechos y normas que establecen obligaciones, citando únicamente como ejemplo el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que versa sobre los pagos a cuenta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que trata sobre los intereses moratorios. Esto ha sido ratificado a través de la resolución que resuelve la aclaración planteada contra la referida casación, así como en el auto de calificación del Recurso de Casación N° 20907-2018-LIMA. En ese sentido, advierte el colegiado superior que no se ha fijado como precedente vinculante la interpretación que se dio a la normatividad relacionada a los pagos a cuenta y los intereses moratorios, ni a la decisión adoptada en el caso particular que dio origen a la casación; por tanto, concluye que tales extremos no son vinculantes para ninguna autoridad judicial y menos para las entidades tributarias. En consecuencia, corresponde que se estime este agravio. c) En el presente caso, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación de números 012-003-0090613, 012-003-0090614, y 012-003-0062634 a 012-003-0062643, por los intereses moratorios por pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de dos mil doce y de marzo a diciembre de dos mil trece, considerando el contenido de las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil diez y dos mil doce, que fueron producto de la fiscalización del impuesto a la renta de los periodos citados; siendo así, el colegiado superior observa que en este caso la empresa demandante no ha presentado la declaración jurada rectificatoria de manera voluntaria, a diferencia del primer caso, por lo que sus fundamentos fácticos son distintos; por esta razón, no resulta aplicable el criterio vertido en la Casación N° 4392-2013-LIMA. En consecuencia, corresponde que se estime este agravio. d) Según el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, es obligación de los contribuyentes determinar y pagar oportunamente los pagos a cuenta del impuesto a la renta; el cálculo del coeficiente implica que se tenga en consideración el impuesto calculado o los ingresos netos de los ejercicios anteriores, por lo que se recurre a los datos consignados en las declaraciones juradas del impuesto a la renta de los años precedentes. Siendo así, se tiene que si los datos consignados en estas declaraciones no son correctos, el coeficiente utilizado para el cálculo de los pagos a cuenta, tampoco lo es, menos aún si se advierte que el coeficiente resulta ser mayor al calculado inicialmente, pues ello implica automáticamente que no se ha realizado el pago oportuno de los pagos a cuenta en la forma y plazo legal conforme al artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en la medida que existiría un saldo pendiente de pago, más aún si el artículo 1220 del Código Civil, aplicable de manera supletoria, indica que “se entiende

efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación”. Por consiguiente, legalmente no es posible admitir que estos pagos diminutos califiquen como pagos oportunos solo por el hecho de que se calcularon con base en la información vigente a la fecha de su abono. En tal sentido, de acuerdo al artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la administración tributaria está facultada para aplicar intereses moratorios cuando los pagos a cuenta no son pagados oportunamente, lo cual incluye, en concepto de la Sala Superior, el supuesto de pagos diminutos cuando se advierte que su coeficiente ha sido modificado como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias del impuesto a la renta o ingresos netos de los ejercicios anteriores. En consecuencia, corresponde estimar este agravio. e) Las Resoluciones de Multa N° 012-002-0026540 y N° 012-002-0026551 fueron emitidas como consecuencia de la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de marzo a diciembre de dos mil doce, y se sustentaron en lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 0150140012483; mientras que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030900 y N° 012-002-0030901 fueron emitidas como consecuencia de la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de enero y febrero de dos mil trece, y se sustentaron en lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 0250140024369. En ese sentido, la Sala Superior concluyó que la demandante no cumplió con su obligación de abonar los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de marzo a diciembre de dos mil doce y de enero y febrero de dos mil trece en la forma y plazos previstos en el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que su coeficiente fue modificado por la administración tributaria como consecuencia de la fiscalización realizada, lo cual corrobora que la empresa recurrente ha incurrido en el supuesto de infracción señalado en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en el extremo de aplicación de coeficientes distintos a los que corresponde en la determinación de los pagos a cuenta. Por consiguiente, se advierte, del elemento normativo pasible de infracción, que la conducta infractora consiste en “aplicar coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta que influyan en la determinación de la obligación tributaria”, hecho que precisamente se encuentra acreditado en autos, pues la demandante al momento de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta aplicó un coeficiente distinto al que correspondía, razón por la cual, cuando la administración efectuó la fiscalización, estableció precisamente que el coeficiente aplicado por la demandante era erróneo y, por ello, en ejercicio legítimo de su facultad sancionadora, determinó objetivamente la comisión de la infracción que se halla tipificada en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario; en tal virtud, las resoluciones de multa impugnadas son válidas. En conclusión, el hecho infractor concuerda con el supuesto de hecho tipificado en las normas citadas; por tanto, se desvirtúa el agravio por supuesta vulneración del principio de virtud. Por otro lado, el ad quem señaló que son obligaciones formales que deben ser cumplidas en la forma y plazo legal establecidos; de lo contrario, procede la imposición de sanciones, como ha sucedido en este caso. En consecuencia, desestimó estos agravios. f) En mérito a lo expuesto, el colegiado superior determinó que resultan aplicables los intereses moratorios por los pagos diminutos efectuados por la empresa recurrente por los pagos a cuenta correspondientes a los periodos de enero y febrero de dos mil trece y de marzo a diciembre de dos mil doce, en razón de que su coeficiente fue modificado como consecuencia de la presentación de la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta correspondiente a los ejercicios dos mil diez, dos mil once y dos mil doce, como resultado de la fiscalización efectuada por la administración tributaria. Por tanto, concluye que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7484-9-2018 y N° 06642-10-2018, respecto a los extremos impugnados, no han incurrido en causal de nulidad contemplada en el artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que resulta inoficioso emitir pronunciamiento respecto a las pretensiones subordinadas, al no ser amparada las pretensiones principales. **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 revisa si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, 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. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, 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. 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 han declarado procedentes el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal—de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito, y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **TERCERO. Consideraciones sobre el debido proceso, la motivación de resoluciones y la congruencia procesal**

3.1. En cuanto al **derecho al debido proceso**, 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 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**, 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. [...]. **3.3.** Con relación a 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 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 contrarstar 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. **3.4.** 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 50⁵ (inciso 6), 122⁶ (inciso 3 y 4) del Código Procesal Civil y el artículo 12⁷ del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y que dicho deber implica que los juzgadores señalen 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. Asimismo, una tutela jurisdiccional efectiva requiere, entre otras cosas, un proceso con un mínimo de garantías que hagan posible un juzgamiento justo e imparcial. Esta necesidad nos lleva a buscar y postular un modelo procesal que responda a estas exigencias, pues sería vano reconocer derechos en la Constitución cuando ellos no pueden hacerse efectivos en un proceso jurisdiccional; de allí que las garantías en un Estado de derecho “[...] se revela en la aceptación del postulado según el cual los procedimientos deben ser puestos al servicio de los contenidos, desde el momento en que aquellos son nada más que medios instrumentales al servicio de ciertas finalidades”⁸. **3.5.** Por su parte, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 02605-2014-PA/TC, respecto del principio de congruencia procesal, sostiene: 9. Este Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de congruencia es uno que rige la actividad procesal, y obliga al órgano jurisdiccional a pronunciarse sobre las pretensiones postuladas por los justiciables (STC Exp. 1300-2002-HC/TC, Fundamento 27). Dicho principio garantiza que el juzgador resuelva cada caso concreto sin omitir, alterar o exceder las pretensiones formuladas por las partes (STC Exp. 7022-2006-PA/TC, Fundamento 9). **3.6.** Ahora bien, respecto al 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 la

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. **3.7.** 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 y los 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. Pronunciamiento respecto a la infracción normativa de carácter procesal sobre vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, con los cuales concuerdan los artículos I y VII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil y los artículos 122 (numeral 4), 364 y 366 del mismo código.** **4.1.** Sostiene la parte recurrente que la sentencia de vista omite ex profeso pronunciarse sobre todas sus pretensiones impugnatorias, porque al haberse desestimado sus pretensiones principales correspondía se pronuncie respecto de todas las pretensiones subordinadas que fueron admitidas a trámite. **4.2.** A tal efecto, en principio, debemos tener presente que el Código Procesal Civil, de aplicación supletoria a esta causa, establece: artículo 50.- [...] 6. Son deberes de los jueces en el proceso; fundamentar los autos y la sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. [...] Artículo 87: La acumulación objetiva originaria puede ser subordinada, alternativa o accesoria. Es subordinada cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada; es alternativa cuando el demandado elige cuál de las pretensiones va a cumplir; y es accesoria cuando habiendo varias pretensiones, al declararse fundada la principal, se amparan también las demás. [...] **4.3** Asimismo, en cuanto a la acumulación subordinada de pretensiones y de la pretensión accesoria, la doctrina señala que: La **acumulación subordinada de pretensiones** exige que el demandante señale en su demanda una pretensión principal y una pretensión subordinada a ella, de tal manera que si el juez se pronuncia sobre la pretensión principal carece de objeto que se pronuncie sobre la pretensión subordinada dado que al ser contraria a la principal y esta ha sido declarada fundada, ya no es posible un pronunciamiento sobre la subordinada. Ahora bien, si la pretensión señalada como principal es declarada infundada por el juez, entonces recién allí el juez puede pronunciarse sobre la pretensión subordinada de tal manera que la misma podrá ser declarada fundada o infundada. Por último, se regula la acumulación de pretensiones **accesorias**, en donde el demandante señala una pretensión principal y una pretensión accesoria que seguirá la suerte de la principal, de tal manera que si el juez declara fundada la pretensión principal, la accesoria también será declarada fundada y si la pretensión principal es declarada infundada la accesoria también será declarada infundada. La norma contiene como problema que no define qué es lo que se entiende por “accesoria”, por lo que, en la práctica, se ha aplicado el concepto de obligaciones accesorias, en donde la accesoria sigue la suerte de lo principal. Lo que sí señala la norma es que la accesoriadad señalada en la ley no requiere ser demandada de manera expresa. ⁹ [Énfasis agregado] **4.4.** Como se observa de la sentencia de primera instancia, el Juzgado de origen declaró fundada en parte la demanda únicamente en el extremo de la suspensión del cómputo de intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación interpuesto en sede administrativa, decisión que se vincula con la cuarta pretensión subordinada de la primera pretensión principal y con la cuarta pretensión subordinada de la segunda pretensión principal, y declaró infundada la demanda en los demás extremos. Asimismo, en el punto II.5.4 de la sentencia, respecto a la segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal y a la segunda pretensión subordinada a la segunda pretensión principal, relacionadas con la vulneración de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones, el juez de la causa indica: “Por lo tanto, si la demandante no se halla en ninguno de los supuestos previstos en la norma desarrollada, no correspondería la aplicación de una gradualidad. Por lo tanto, no podría señalarse que una imposición integral de la sanción contemplada en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, resulte

irrazonable o desproporcional”. De esa manera, se advierte que esta última pretensión subordinada ha sido desestimada. **4.5.** Ahora bien, como se desprende del recurso de apelación de la demandante¹⁰, entre otras cosas cuestiona la decisión del Juzgado relacionada con la desestimación de la segunda pretensión subordinada de la primera pretensión principal y de la segunda pretensión subordinada de la segunda pretensión principal. Por otro lado, el Ministerio de Economía y Finanzas —en representación del Tribunal Fiscal—, en su recurso de apelación¹¹, cuestiona el extremo de la sentencia de primera instancia vinculado con los intereses moratorios. Similar situación ocurre con el recurso de apelación de la SUNAT, que también discute la sentencia de primera instancia referente a los intereses moratorios; incluso la administración tributaria sostiene que “[...] sí cumplió con suspender la aplicación de los intereses moratorios conforme lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario aplicando únicamente el IPC para la actualización de la deuda tributaria [...]”. **4.6.** No obstante ello, en la sentencia de vista, que, en mayoría, revoca la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda respecto a la suspensión de los intereses moratorios, y, reformándola, declara infundado tal extremo, confirmando los demás extremos de la sentencia; se observa que, si bien analiza lo señalado en el artículo 34 del Código Tributario, sin embargo no cumple con analizar la sentencia de primera instancia en el extremo del tercer párrafo del numeral II.8, en donde el Juzgado sostiene que “[...] y en lo referente a la inaplicación durante la tramitación de los procedimientos contenciosos tributarios, corresponde señalar que, sobre la base de lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario, debe suspenderse el cómputo de intereses moratorios únicamente en el caso del procedimiento que precedió a la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal N° 07484-9-2018, desde el vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación hasta la fecha de emisión del pronunciamiento indicado”, argumentos de la sentencia de primera instancia que la SUNAT cuestiona en su recurso de apelación, tal como se ha señalado anteriormente. Asimismo, en la sentencia de vista, tampoco se aprecia un análisis de la segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal y de la segunda pretensión subordinada a la segunda pretensión principal, vinculadas con una vulneración del principio de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones, pese a que en la última parte del tercer considerando de la recurrida se describe los agravios de la empresa demandante vinculados con dicha pretensión subordinada (agravio viii). A dicha deficiencia se agrega que, en la parte final del décimo primer considerando de la sentencia recurrida, el colegiado de mérito señala expresamente que “[...] siendo inoficioso emitir pronunciamiento respecto a las pretensiones subordinadas al no ser amparadas las pretensiones principales”. Así, dichas circunstancias evidencian que en la sentencia de vista no se ha emitido pronunciamiento respecto de todas las pretensiones subordinadas ni se ha analizado lo alegado por las partes en los recursos de apelación planteados por aquellas, pese a haberse desestimado las dos pretensiones principales. **4.7.** De esa forma, se puede concluir que, al momento de emitirse la sentencia de vista, la misma no ha dado respuesta a todos los argumentos expuestos en los recursos de apelación de la demandante y de la SUNAT, lo que se ratifica cuando la Sala de mérito reconoce que no emitirá pronunciamiento respecto de las pretensiones subordinadas; así, se evidencia que existe una apreciación equivocada de lo que implica una pretensión subordinada, a la que se ha confundido con una pretensión accesoria. Por lo tanto, la resolución recurrida ha vulnerado los principios del debido proceso, motivación y congruencia, contemplados en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria a esta causa, razón por la cual la infracción normativa de carácter procesal debe declararse **fundada**, careciendo de objeto analizar la vulneración a los artículos 364 y 366 del Código Procesal Civil. **QUINTO. Respecto de las causales de carácter material.** **5.1.** Al haberse declarado fundada una causal de naturaleza procesal, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de las causales materiales señaladas en los literales a) y b) del punto 1.2.1 de la presente casación. III. DECISIÓN Por tales consideraciones, **SE DECLARA FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Manufacturas Industriales Mendoza Sociedad Anónima**, del trece de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos noventa y nueve a trescientos veintiséis), y **NULA** la sentencia de vista, dictada el nueve de setiembre de dos mil veintiuno (fojas doscientos cuarenta y ocho a doscientos noventa) por la Séptima Sala Especializada

en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; y **SE ORDENA** que la Sala Superior de origen emita nuevo pronunciamiento, atendiendo a lo expuesto en la presente casación; en los seguidos por Manufacturas Industriales Mendoza Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contenciosa 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 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 Grijley; pp. 207-208.
- ⁵ Código Procesal Civil
Artículo 50.
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.
El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.
[...]
- ⁶ 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;
4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente
[...].
- ⁷ 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. 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.
- ⁸ Casación N° 4664-2010-Puno, emitida por el III Pleno Casatorio Civil, el dieciocho de marzo de dos mil once; considerando segundo.
- ⁹ VILELA CARBAJAL, Karla (2022). "Análisis de la acumulación procesal en el Código Procesal Civil peruano". En Revista de Derecho, Vol. 21; pp. 191-218. <https://revistas.udpe.edu.pe/derecho/article/view/2912/2444>
- ¹⁰ Fojas 164 del cuaderno de casación.
- ¹¹ Fojas 183 del cuaderno de casación.

C-2178826-3

CASACIÓN N° 21658-2021 LIMA

TEMA: AJUSTE DE VALOR DE MERCADO POR TRANSFERENCIA DE EMBARCACIÓN PESQUERA

SUMILLA: La Ley del Impuesto General a las Ventas, su reglamento y la Ley del Impuesto a la Renta regulan específicamente el tratamiento tributario de la venta de bienes; empero, la operación financiera del leaseback no constituye una compraventa per se ni un arrendamiento financiero propiamente dicho —o celebrados de forma separada—, sino la concurrencia de ambas operaciones. En el caso concreto, el contrato celebrado entre la empresa demandante y el Banco Interbank contiene cláusulas que prevén la asunción de obligaciones tributarias por parte de aquella, estableciendo, incluso, el reintegro de tributos al fisco —en caso de resolución de contrato, no ejercicio de la opción de compra u otro evento que lo dé por finalizado—. En dicho escenario, al no romperse la estructura del leaseback, el contrato surte sus efectos porque no quebranta la prohibición de pactos comisorios y establece fórmulas financieras que puedan generar un fraude al fisco. Por tanto, se aplica el monto financiado —que es equivalente al valor de realización—, por ser razonable en comparación con el valor comercial.

PALABRAS CLAVE: subvaluación de venta, transferencia

de bien mueble, ajuste de valor de mercado, contrato de leaseback

Lima, nueve 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: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** Se trata de los recursos de casación interpuestos por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, del diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos cuarenta y uno del Expediente Judicial Electrónico¹), y por el codemandado **Tribunal Fiscal**, del diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos cincuenta y tres), contra la sentencia de vista del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos quince), que **revocó** la sentencia de primera instancia, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (foja doscientos cuarenta y dos), que declaró **infundada** la demanda; y, **reformándola**, declaró fundada la demanda. **ANTECEDENTES** Demanda Mediante escrito del uno de agosto de dos mil diecinueve (foja ciento treinta y nueve), **Pesquera Centinela Sociedad Anónima Cerrada** (en adelante, **Pesquera Centinela**) interpuso demanda contenciosa administrativa contra la **SUNAT** y el **Tribunal Fiscal**, en la cual postuló las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-1-2019, de fecha veintitrés de abril de dos mil diecinueve, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140009832/SUNAT. **Segunda pretensión principal:** Se expida un pronunciamiento de plena jurisdicción para que se reconozca el tratamiento tributario seguido por **Pesquera Centinela Sociedad Anónima Cerrada** con relación al reparo sobre subvaluación en la venta de una embarcación pesquera y se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140009832/SUNAT. **Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Se solicita que el Juzgado ordene a la **SUNAT** que devuelva los pagos efectuados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-00224579 y de la Resolución de Multa N° 012-002-0018192, correspondientes al periodo diciembre de dos mil ocho. Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes: **i)** El Tribunal Fiscal confirmó la posición de la **SUNAT**, señalando que la empresa aplicó indebidamente como valor de mercado el "valor de realización", ascendente a \$ 6,029,981.34 (seis millones veintinueve mil novecientos ochenta y un dólares americanos con treinta y cuatro centavos) determinado en el Informe Técnico de Tasación N° INV-V-194-08-STAADELA y no el "valor comercial" ascendente a \$ 8,039,975.13 (ocho millones treinta y nueve mil novecientos setenta y cinco dólares americanos con trece centavos); así como también que dicha situación afectó la base imponible del impuesto general a las ventas porque generó una subvaluación de \$ 2,039,975.13 (dos millones treinta y nueve mil novecientos setenta y cinco dólares americanos con trece centavos). Empero, no consideró que la transferencia de la embarcación pesquera **Santa Adela II** se realizó mediante un contrato de leaseback, el cual —por su naturaleza— incluye la venta del bien y el arrendamiento financiero del mismo. **ii)** En instancia administrativa, no se realizó un análisis de la verdadera naturaleza económica de la transferencia de la embarcación ni se tomó en cuenta que esta no puede ser equiparada con una operación de venta común. Por tal motivo, al soslayar los alcances del principio de realidad económica previsto en el Código Tributario, no se aplicó correctamente el inciso 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. **iii)** La operación de leaseback, regulada en el artículo 27 del Decreto Legislativo N° 299, ha sido definido como: "el contrato por medio del cual la empresa locadora adquiere el bien que tiene en propiedad la persona con quien va a celebrar el contrato de leasing [...] es una modalidad que consiste en que la sociedad de lease adquiere un equipo que era propiedad del futuro arrendatario y simultáneamente realiza un contrato de leasing con el mismo vendedor del material, que pasa por tanto, a ser arrendatario, no interrumpiéndose durante este proceso la utilización del material [...]". De ahí que, considerando que, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7474-2-2009, prevalece el sustrato económico en las operaciones comerciales, para la determinación del valor de mercado de la transferencia de la embarcación pesquera se debe tener en cuenta que se está frente a una operación de financiamiento y no ante una venta ordinaria. **iv)** Tanto el Tribunal Fiscal como la **SUNAT** tomaron en cuenta el valor comercial y no el valor de realización, ya que —como sustentaron— la tasación presentada por la

contribuyente en el procedimiento administrativo únicamente tiene como objeto calcular el valor comercial y no el de realización. No obstante, ello no tiene sustento jurídico ni técnico porque la operación de leaseback se efectuó considerando criterios subjetivos, como la realización del bien en un menor tiempo y otros que fueron debidamente sustentados en el Informe Técnico de Tasación N° INV-V-194-08-STA ADELA. v) La Norma Internacional de Contabilidad - NIC 17 contribuye a la identificación de la verdadera naturaleza económica de la operación de leaseback, tal como se indica en el numeral 10: "El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato [...]". Asimismo, la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 15 señala que si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de dicha NIIF para ser contabilizada como una venta del activo, "El arrendatario-vendedor continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. [...] El arrendador-comprador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia [...]". **Contestación de demanda de la SUNAT** La SUNAT contesta la demanda mediante escrito obrante a foja ciento setenta y tres, sosteniendo que: i) Sobre la base de lo regulado en el inciso a) del artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, Ley del Impuesto General a las Ventas) y el inciso a) del numeral 6 del artículo 10 de su reglamento, la administración tributaria se encontraba facultada para determinar de oficio el valor de mercado de una venta y ajustar el precio en caso corresponda. Precisamente ello sucedió en el caso concreto, al detectarse que la venta de la embarcación pesquera no estaba acorde al valor de mercado y que, según el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, "[...] si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente". ii) Aunado a ello, el inciso 3 del precitado artículo 32 dispone que para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta se considera valor de mercado para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado; sin embargo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, se empleará el valor de tasación, conforme al Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú. En dicho artículo, también se indica que lo dispuesto en él será de aplicación para el impuesto general a las ventas. iii) En el presente caso, no se discute la operación de venta ni la clasificación del bien enajenado, puesto que la embarcación pesquera se encuentra registrada como activo fijo, y al verificarse que no se realizaban transacciones frecuentes en el mercado, correspondía —aplicando lo dispuesto en el inciso 3 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta— que el valor de mercado sea el de tasación. iv) El perito tasador señaló que el valor comercial más probable en el mercado a la fecha de la transferencia ascendía a \$ 8,039,975.13 (ocho millones treinta y nueve mil novecientos setenta y cinco dólares americanos con trece centavos); y si bien en la tasación se hace referencia a un "valor de realización", este importe fue calculado para un objetivo distinto, pues basarse en la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N° 808-2003 se trata de un valor relacionado con la valuación de las garantías reguladas por dicha norma. Por tal motivo, para efectos de establecer la obligación tributaria por la venta de la embarcación pesquera, se debe considerar el valor comercial consignado en el informe de valuación antes referido. v) En diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, tales como las de números 9282-3-2001 y 02335-5-2014, se ha indicado que el leaseback —a nivel comercial— constituye una sola operación, pero a nivel tributario no se da la misma unidad, ya que despliega obligaciones pertenecientes a dos figuras contractuales distintas: la de compraventa y la del arrendamiento financiero, esto es, genera efectos tributarios diferentes. Así las cosas, el impuesto general a las ventas por la venta de la embarcación pesquera se liquida en el momento en el que se produzca la operación, mientras que el arrendamiento financiero se registrará a medida que se devenguen las cuotas. **Contestación de demanda del Tribunal Fiscal** El Tribunal Fiscal contesta la demanda mediante escrito obrante a foja ciento ochenta y seis, argumentando que: i) Mediante escritura pública de contrato de compraventa, de fecha uno de diciembre de dos mil ocho, la empresa demandante dio en venta real y enajenación perpetua, a favor del Banco Internacional del Perú Sociedad Anónima Abierta -

Interbank (en adelante, Banco Interbank), una embarcación pesquera y arrendamiento financiero bajo la modalidad de leaseback. ii) En el punto 1.1 del Informe Técnico de Tasación N° INV-V-194-08-STA ADELA se indica que la valuación de la embarcación se relaciona con una operación financiera a realizar con el Banco Interbank y que el objeto de esta consiste en determinar el valor comercial más probable a la fecha en el mercado (de la nave Santa Adela II) y el probable valor de realización de acuerdo a la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N° 808-2003, que aprobó el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, que regula la valuación de garantías. Asimismo, en su contenido se precisa la metodología aplicada en la evaluación, donde se hace mención al Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA. De ahí que se deba tener presente que el valor de realización fue calculado para un objetivo distinto, como lo es la valuación de garantías; por lo que no puede ser utilizado como valor de mercado bajo los términos expuestos del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. iii) El Tribunal Fiscal ha respetado el procedimiento legal establecido al realizar un análisis exhaustivo de los hechos y revisar la normatividad aplicable; por tanto, su pronunciamiento no solo contiene una motivación clara y congruente, sino que resulta acorde al principio de legalidad. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (foja doscientos cuarenta y dos), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la demanda. Sustentó su decisión con los siguientes fundamentos: i) El leaseback se constituye como una modalidad del contrato de arrendamiento financiero o leasing inverso en el que no existe un tercer proveedor, sino que la operación se hace con un bien que ya es de propiedad del mismo cliente financiado, quien lo vende a la empresa financiera con el propósito de que le ceda su uso a cambio del pago de una renta, siempre con opción de compra al término del contrato. Una de las razones por las que se realiza este tipo de operación, es por la ventaja que ofrece para ambas partes; por un lado, el vendedor obtiene una inyección de liquidez a la vez que mantiene el activo en el patrimonio empresarial y lo sigue utilizando en su actividad económica, con lo cual no ha tenido que prescindir de una herramienta de trabajo y posible fuente de ingresos; mientras que el comprador tiene una ventaja financiera más que patrimonial, al haber adquirido un activo que le proporcionará rentabilidad asegurada y con poco riesgo. ii) Al transferirse la propiedad de la embarcación pesquera Santa Adela II (activo fijo) a favor del Banco Interbank, se realizaron dos tasaciones: a) el Informe Técnico de Tasación N° JRZ 347-08, del siete de octubre de dos mil ocho, donde se indicaba que el valor comercial de la embarcación pesquera ascendía a \$ 9'176,187.50 (nueve millones ciento setenta y seis mil ciento ochenta y siete dólares americanos con cincuenta centavos) y el valor de realización, que era de \$ 7'616,235.62 (siete millones seiscientos dieciséis mil doscientos treinta y cinco dólares americanos con sesenta y dos centavos) —este último calculado restando 17% del valor comercial—; y b) El Informe Técnico de Tasación N° INV-V-194-08-STA ADELA, del veintisiete de noviembre de dos mil ocho, en la cual se hizo una valuación de acuerdo al Reglamento Nacional de Tasación del Perú, estableciéndose un valor comercial de \$ 8'039,975.13 (ocho millones treinta y nueve mil novecientos setenta y cinco dólares americanos con trece centavos) y un valor de realización de \$ 6'029,981.34 (seis millones veintinueve mil novecientos ochenta y un dólares americanos con treinta y cuatro centavos) —este último calculado restando un total del 25% del valor comercial—. iii) En autos también obra el contrato de compraventa y arrendamiento financiero, el cual establece en su cláusula 3.1. que la empresa realizó la venta real y perpetua de la embarcación pesquera a favor del Banco Interbank por el precio de \$ 6'000,000.00 (seis millones de dólares americanos); así como la Factura 001 N° 008587, emitida por el referido monto. iv) Según el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del valor de mercado de los activos fijos —respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado— se tendrá en cuenta el valor de tasación; por tanto, es clara la subvaluación de la embarcación pesquera, tanto más si se considera que los valores de realización establecidos en los dos informes de tasación antes mencionados (\$ 7'616,235.62 y \$ 6'029,981.34) son superiores al precio por el cual se transfirió el bien (\$ 6'000,000.00). v) De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, el criterio de valoración para medir activos y pasivos es el "valor razonable", es decir, el precio por el que se puede adquirir un activo o pagar un

pasivo; incluso el valor razonable, de acuerdo a la definición del Plan Contable General Empresarial, es calculado preferiblemente en consideración a un valor de mercado fiable. Por tanto, lo anterior se condice con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, que también prevé como criterio para la valoración de los bienes y servicios “el valor de mercado”. **vi)** El valor comercial es el que más se asemeja al valor de mercado porque no solo analiza la situación actual del mercado, teniendo en cuenta el valor de reposición del bien, sino también el estado de conservación, accesibilidad a repuestos, obsolescencia, entre otros. Si bien, la demandante alega que el valor de mercado está constituido por el valor de realización, se debe considerar que para el cálculo de este se hizo referencia a la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N° 808-2003, la cual está relacionada con la valuación de las garantías reguladas por la Superintendencia Nacional de Banca y Seguros; es decir, se trata de un valor que no puede ser utilizado como valor de mercado en los términos expuestos en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. **vii)** Sobre la alegación referida a la vulneración de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario por no considerarse la realidad económica de la operación financiera de leaseback, se debe tener en cuenta que el Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, solo regula el régimen tributario de las operaciones de leasing, mas no el tipo de valor a utilizarse para el caso del leaseback: el de realización de la tasación del bien o el monto financiado. Por el contrario, en dicho decreto se resalta que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, esto es, al valor del mercado. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos quince), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, revocó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, y, reformándola, declaró fundada la demanda y, en consecuencia, **i)** declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3788-1-2019, **ii)** declaró que el tratamiento tributario realizado por la demandante resulta conforme a ley, **iii)** declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140009832/SUNAT, y **iv)** ordenó la devolución de los pagos efectuados en cumplimiento de la Resolución de Determinación N° 012-003-00224579 y la Resolución de Multa N° 012-002-0018192. Los argumentos principales fueron los siguientes: **i)** Según doctrina y el Decreto Legislativo N° 299, mediante el leaseback una empresa vende un bien de su propiedad (mueble o inmueble) a una empresa financiera para que esta le facilite el uso y la explotación de ese mismo bien, a través de un arrendamiento financiero, durante un periodo fijo y con la posibilidad de ejercitar la opción de compra del referido bien de capital, al vencimiento del contrato y por un precio estipulado previamente en la financiación acordada. **ii)** La empresa demandante cuestiona que la SUNAT haya realizado el ajuste de valor considerando el “valor comercial” consignado en el informe de valuación y no el monto en que se realizó la venta del bien; así como también que dicha entidad no analizase la verdadera naturaleza económica jurídica de la operación financiera. No obstante, teniendo en cuenta la proscripción de la interpretación extensiva de normas tributarias —prevista en la norma VIII del Código Tributario— y prefiiriéndose la interpretación literal, se desprende que el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta está diseñado para regular las ventas ordinarias, es decir, aquellas en las que las operaciones tienen como finalidad o causa la transferencia de un bien a título oneroso, con la característica ineludible de la tradición o entrega física del bien. **iii)** En esa misma línea, en la compraventa el vendedor percibe un beneficio económico al recibir el precio acordado y debe desprenderse del bien desde un punto de vista físico y jurídico, ya que el comprador obtiene la propiedad y el uso de la cosa enajenada. Por su parte, la finalidad del leaseback es de carácter financiero, en tanto inicialmente se configura como una venta entre la empresa (vendedora) y la entidad financiera, pero de forma simultánea se celebra un contrato de arrendamiento financiero entre ambos para que la empresa vendedora arriende el “objeto de venta”. De modo que, en este caso, la SUNAT interpretó extensivamente el precitado artículo 32 aplicándolo a una figura que no correspondía, a pesar de las singulares características del leaseback. **iv)** Por el principio de realidad económica, regulado en la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario, no se puede soslayar que en el procedimiento administrativo se ha acreditado que —por su naturaleza jurídica y económica— la operación del leaseback no es una venta común. Si bien la Ley del Impuesto General a las Ventas no contiene norma específica sobre dicha operación financiera, su naturaleza

diffiere de una venta común, por lo que el accionar de la administración tributaria no resultó adecuado. **v)** Adicionalmente, al omitirse analizar la verdadera naturaleza jurídica y económica de la operación financiera antes mencionada, se colige que la SUNAT no tuvo en cuenta el principio de verdad material, lo que también ha generado la vulneración del principio de no confiscatoriedad de los tributos porque las obligaciones tributarias no pueden afectar el patrimonio de las personas de manera irrazonable y desproporcionada. **vi)** Por último, queda claro que el ajuste del valor del precio pagado por la embarcación Santa Adela II resulta confiscatorio, ya que se exige a la demandante tributar respecto de un monto que no recibió. Como se verifica de los actuados administrativos, no existe duda sobre el precio que se pagó por la venta del bien, sino que la SUNAT considera que el bien no debió venderse por dicho precio. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante resolución del nueve de marzo de dos mil veintidós (foja ciento veintidós del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por los codemandados SUNAT y Tribunal Fiscal, conforme al siguiente detalle: **Recurso de casación de la SUNAT a) Contravención del inciso 6 del artículo 50 y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil, así como del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** Señala que, conforme a lo expuesto en el considerando décimo primero de la sentencia de vista, se verifica que la Sala Superior incurrió en motivación contradictoria; puesto que, en un primer momento reconoce que la empresa contribuyente realizó una transferencia de bienes —por ende, le es aplicable el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta—, pero en un segundo momento desconoce dicha transferencia, excluyendo a la contribuyente de las normas que regulan la transferencia de bienes y haciendo una distinción donde la ley no la hace. Añade que, sin justificación alguna, el Colegiado Superior crea un tratamiento tributario especial para la transferencia de propiedad que subyace en los contratos de leaseback, generando una distinción al margen de la ley que, a su vez, favorece indebidamente al contribuyente. **b) Interpretación errónea del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Refiere que, a consideración de la Sala Superior, en un contrato de leaseback no existe la entrega física del bien y, por ende, no resultan aplicables las reglas previstas en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que implica que para el cálculo del Impuesto General a las Ventas (IGV), respecto a la venta de la embarcación, la SUNAT no debió utilizar el valor comercial. No obstante, como se advierte del considerando décimo de la sentencia recurrida, la interpretación efectuada de la norma denunciada restringe sus efectos únicamente a los casos de transferencia de bienes con tradición, a pesar de que ello no se desprende del texto del referido artículo 32. Agrega que la norma denunciada regula de forma general el valor de los bienes objeto de venta, transferencia de propiedad o cualquier transacción a cualquier título, sin limitar sus alcances a la transferencia de propiedad de bienes muebles realizados por “tradición”; incluso, cuando se hace referencia a los bienes de activo fijo, tampoco se señala como requisito para su aplicación que el activo sea uno cuya transferencia de propiedad se haya generado mediante la tradición. De ahí que, la interpretación del artículo 32 debe realizarse a la luz de sus propios términos, en base a lo cual se determina que es aplicable a cualquier transferencia de propiedad efectuada. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal a) Interpretación errónea del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.** Alega que la norma denunciada establece como criterio para la valoración de los bienes y servicios, el “valor de mercado” que, a su vez, estará dado por el valor de tasación; precisamente como el valor comercial es aquel en el que se analiza la situación actual del mercado, el valor de reposición del bien, el estado de conservación, la accesibilidad a los repuestos, entre otros, es el que se asemeja más al valor de mercado, el cual debe ser utilizado para efecto de la determinación de la base imponible de la embarcación transferida. Indica que en las dos tasaciones presentadas por la empresa contribuyente se consignaron precios superiores a aquel por el cual fue transferido el bien; motivo por el cual, se transgredió lo establecido en el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando se refiere que para determinar el valor de mercado de los activos fijos (respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado) se debe tener en cuenta el valor de tasación. Sostiene que para el cálculo del valor de realización se hace referencia a la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N° 808-2003, que está relacionada con la valuación de las garantías reguladas por la Superintendencia Nacional de Banca y Seguros; por tal motivo, dicho valor no

puede ser utilizado como valor de mercado en los términos expuestos en el precitado artículo 32. Por último, menciona que en el Decreto Legislativo N° 299 no se prevé que, para efectos de la transferencia de propiedad de bienes a favor de las empresas de leasing, para el caso de leaseback, se deba considerar como valor del bien, el valor de realización de la tasación del bien o el monto financiado; por el contrario, se resalta que los bienes objeto de arrendamiento financiero se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, esto es, al valor del mercado.

b) Vulneración de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil. Alude que la sentencia de vista adolece de indebida motivación, al contener la interpretación errónea del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; máxime si toda sentencia debe basarse en una motivación fundada en derecho. Además, argumenta que la decisión judicial cuestionada carece de motivación interna en el razonamiento y que ello afecta el derecho al debido proceso.

CONSIDERANDOS PRIMERO. El recurso de casación 1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de 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 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 nomofiláctica, 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, sino que 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, 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. **1.5.** Por último, considerando que en los recursos de casación objeto de análisis se han formulado infracciones normativas de carácter procesal (error in procedendo) e infracciones normativas de carácter material (error in iudicando), corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a la denuncia de carácter procesal, toda vez que, de ser estimada carecería de objeto pronunciarse sobre la otra causal. Solo en caso se desestimen las infracciones normativas de carácter procesal, se analizarán las de carácter material.

SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito. En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes: **2.1.** La administración tributaria inició un procedimiento de fiscalización por impuesto general a las ventas (IGV) correspondiente al periodo de enero a diciembre de dos mil ocho. Producto de ello, se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-00224579 por el reparo al débito fiscal del IGV, al verificarse una subvaluación

en la venta de la embarcación de la pesquera Santa Adela II (foja ciento sesenta y nueve del tomo IV del expediente administrativo electrónico). Asimismo, se emitió la Resolución de Multa N° 012-002-0018192 por la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario (foja ciento sesenta y siete del tomo IV del expediente administrativo electrónico). **2.2.** Ante dichos valores, el uno de abril de dos mil once, la contribuyente interpuso recurso de reclamación (foja ciento cincuenta y siete del expediente administrativo electrónico), ampliado con escrito del dieciséis de mayo de dos once (foja ciento dieciséis del tomo IV del expediente administrativo electrónico). Fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140009832/SUNAT, emitida el treinta de junio de dos mil once, sustentada en el Informe N° 09-2011-SUNAT-2H3400-MCIV (foja cuarenta y tres del tomo IV del expediente administrativo electrónico). **2.3.** En esa misma línea, con fecha dieciséis de agosto de dos mil once, la empresa interpuso recurso de apelación contra la citada resolución de intendencia (foja treinta y cinco del tomo IV del expediente administrativo electrónico). Ello dio lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-1-2019, emitida el veintitrés de abril de dos mil diecinueve, que resolvió confirmar la decisión de la SUNAT (foja ocho del tomo IV del expediente administrativo electrónico). De esta forma, se agotó la vía administrativa regularmente. **TERCERO. Análisis de las causales de casación de naturaleza procesal Recurso de casación de la SUNAT 3.1.** La entidad recurrente argumenta que la sentencia de vista adolece de motivación contradictoria porque en su considerando décimo primero se reconoce que la empresa demandante realizó la transferencia de la embarcación pesquera y, sin embargo, después desconoce dicha afirmación cuando concluye que en el caso no corresponde aplicar el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. Aunado a ello, dicha parte alega que, sin ninguna justificación, la Sala Superior ha creado un tratamiento tributario especial para la transferencia de propiedad realizada mediante un contrato de leaseback. De ahí que, mediante la causal denunciada se cuestione la motivación de la decisión del colegiado superior. **3.2.** 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, de modo que sería posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional. La garantía de la motivación de las resoluciones judiciales también está regulada en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que prevé lo siguiente: 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. De la misma forma, el Código Procesal Civil establece, en los incisos 3 y 4 de su artículo 122, que 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; 4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos [...]. [Énfasis agregado] Esto concuerda con lo previsto en el inciso 6 del artículo 50 del citado código: 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. [...]. 3.3. En esa misma línea, es pertinente anotar 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. 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) 3.4. En este caso, la recurrente fundamenta la motivación contradictoria de la sentencia de vista, haciendo referencia al considerando décimo primero, que a la letra dice: **DÉCIMO PRIMERO:** Aunado a lo antes expuesto, resulta pertinente señalar que la demandante también ha invocado que es de aplicación al caso de autos el texto del artículo XVI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, que estatuye el criterio de la realidad económica, en virtud del cual para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen los deudores tributarios. Al respecto, como se ha manifestado anteriormente, la **finalidad de la operación de leaseback no es la de una operación de venta común sino de una operación financiera**, apreciándose con ello que la demandante tuvo como objetivo principal el obtener liquidez, **transfiriendo legalmente la propiedad de un bien que siguió teniendo en uso y posesión para posteriormente**, en última instancia, recuperar el dominio del mismo vía arrendamiento financiero; en consecuencia, se concluye que obviar esta situación que se encuentra acreditada en el procedimiento administrativo, sería **desconocer la verdadera naturaleza jurídica y económica de la operación observada**. En ese escenario, cabe señalar si bien no existe norma específica en el TUO de la Ley del Impuesto General a la Ventas respecto a leaseback, se ha llegado a la conclusión que **su naturaleza difiere de una venta común, por lo que el accionar de la Administración Tributaria no resultó adecuado**. [Énfasis agregados] A consideración de dicha parte, la Sala Superior habría reconocido que la embarcación pesquera de la demandante fue transferida al Banco Interbank, a pesar de lo cual omite aplicar el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, se debe precisar que el respeto y cumplimiento o no del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales depende del razonamiento lógico-jurídico que se desprende de la lectura integral del pronunciamiento de fondo; por tanto, en este caso, aceptar la alegación referida a la contradicción de la sentencia de vista, sin tener en cuenta los demás fundamentos que la sustentan, implicaría contradecir el derecho constitucional antes referido. En esa misma línea, es pertinente resaltar lo siguiente: a) En el considerando octavo, se brindan alcances sobre la definición del leaseback, a partir de la doctrina y el Decreto Legislativo N° 299; se concluye que “[...] este tipo de operación financiera tiene por finalidad otorgarle liquidez a una empresa manteniendo el uso y el aprovechamiento del bien, por lo que si bien legalmente la propiedad es de la empresa financiera, no se entrega físicamente el bien; esto es, se produce una tradición ficta”. b) En el considerando noveno, se precisa que la discusión se centra en analizar la verdadera naturaleza económica y jurídica de la operación de leaseback, así como verificar si la interpretación y aplicación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta significó la contravención de la regla de proscripción de la interpretación extensiva, de acuerdo a la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y la Casación N° 4392-2012. c) En el considerando décimo, se analizan los alcances del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, indicándose que dicha norma está diseñada para regular las ventas ordinarias: “[...] esto es, las operaciones que tienen como finalidad o causa la transferencia de un bien a título oneroso, teniendo como característica ineludible “la tradición” o entrega física del bien,

[...]”]; a lo que se añade que a “[...] diferencia de la venta u otras transferencias, la finalidad del leaseback es de carácter financiero, toda vez que, como se ha señalado anteriormente, dicha figura si bien inicialmente se configura como una venta entre la parte vendedora y la entidad financiera, simultáneamente tiene lugar la celebración de un contrato de arrendamiento financiero en virtud del cual la empresa financiera o comprador-arrendador, le arrienda el bien al vendedor-arrendatario, por lo que la cosa objeto de venta continúa en poder de esta última parte [...]”. De este modo, en consideración a la naturaleza jurídica y económica de la operación de leaseback, se concluye que sus singulares características no se adecúan al supuesto regulado en el precitado artículo 32 y que, por ende, la SUNAT interpretó extensivamente tal dispositivo normativo. d) En el considerando décimo primero, se alude a la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario (principio de realidad económica) y, haciéndose referencia a lo expuesto en el considerando décimo, se reitera que la operación de leaseback no constituye una venta común sino una operación financiera mediante la cual, pese a la transferencia del bien, se continúa teniendo el uso y la posesión del mismo; finalmente, se añade que no se debe desconocer la naturaleza jurídica y económica acreditada en el procedimiento administrativo. e) En el considerando décimo segundo, se refuerza que, al no analizarse la verdadera naturaleza de la operación financiera, se soslayó y vulneró el principio de verdad material. f) En el considerando décimo tercero, se desarrolla el principio de no confiscatoriedad citando el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC. g) Por último, en el considerando décimo cuarto se concluye que la actuación de la SUNAT es confiscatoria, al exigir que la demandante tribute por un monto que no recibió. De acuerdo al detalle esbozado, se tiene que la sentencia de vista no adolece de motivación contradictoria, tanto más si en su considerando décimo primero se hizo mención a la “transferencia del bien” para explicar la naturaleza jurídica y económica de la operación de leaseback. 3.5. Por otro lado, mediante la infracción normativa denunciada también se alega que la decisión de la Sala Superior creó un tratamiento tributario especial para la transferencia de propiedad que subyace a los contratos de leaseback. Empero, no se explica de qué forma ocurre ello, máxime si de la revisión de la sentencia recurrida no se desprende la referencia a normas tributarias y/o disposiciones contables que regulen dicha operación financiera. Por lo demás, se debe considerar que este Tribunal Supremo no está facultado para subsanar la deficiencia argumentativa del recurso de casación, no solo por la naturaleza extraordinaria y formal per se del recurso, sino porque ello implicaría contravenir el principio de imparcialidad que todo órgano jurisdiccional debe procurar en salvaguarda de los derechos de las partes procesales, criterio acogido en la jurisprudencia de la Corte Suprema, que establece: “[...] El recurso extraordinario de casación es eminentemente formal y excepcional por cuanto se estructura con precisa y estricta sujeción a los requisitos que exige la norma procesal civil constituyendo responsabilidad de los justiciables —recurrentes— saber adecuar los agravios que invocan a las causales que para dicha finalidad se encuentran taxativamente determinadas en la norma procesal toda vez que **el Tribunal de Casación no está facultado para interpretar el recurso ni integrar o remediar las carencias del mismo o dar por supuesta y explícita la falta de causal no pudiendo subsanarse de oficio los defectos incurridos por los recurrentes en la formulación del recurso.** [...]” [Énfasis agregados] 3.6. En suma, las alegaciones de la recurrente respecto a este extremo no tienen asidero alguno. Ello porque la sentencia recurrida contiene el mínimo de motivación congruente en cuya ratio decidendi pueden observarse las razones por las cuales se arribó a la decisión correspondiente; de modo que, al haberse centrado en dilucidar la materia controvertida previamente delimitada en el considerando cuarto, no se aprecia que adolezca de vicio transcendental alguno que provoque su nulidad. En consecuencia, la infracción normativa de carácter procesal formulada por la SUNAT deviene infundada. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal** 3.7. La entidad recurrente cuestiona principalmente que la decisión del colegiado superior adolece de indebida motivación, porque contiene una interpretación errónea respecto a los alcances del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta; lo que, a su consideración, significaría que no se encuentra fundada en derecho, con lo cual se vulnera el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, que prevé: 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. Sobre el particular, se advierte que la causal casatoria denunciada se fundamenta en un cuestionamiento que, en realidad, discrepa con el criterio interpretativo de la Sala Superior respecto a la aplicación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, el respeto del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales y, por ende, del derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional, no depende de que el análisis y pronunciamiento judicial concuerde con los intereses jurídicos de las partes procesales implicadas. En cualquier caso, la discrepancia sobre la interpretación y aplicación de una norma de carácter material merece la formulación (o denuncia) de esta, pretendiendo la revocación de la sentencia recurrida, mas no su nulidad; lo que precisamente ha ocurrido en este caso, dado que dicha parte denunció la “interpretación errónea” del referido artículo. **3.8.** Aunado a ello, el Tribunal Fiscal alega que la sentencia de vista carece de motivación interna en el razonamiento y que ello afecta el derecho al debido proceso. Al respecto, se aprecia que este extremo del recurso no ha sido sustentado por el recurrente, en tanto la denuncia resulta meramente enunciativa, motivo por el cual nos remitimos a lo indicado en el numeral 3.5. del considerando tercero del presente pronunciamiento, pues no estamos facultados para subsanar la deficiencia argumentativa del recurso de casación. **3.9.** Por estas razones, no se aprecia la configuración de la infracción normativa de carácter procesal formulada por el Tribunal Fiscal, tanto más si se considera que en el numeral 3.4. de la presente ejecutoria suprema se verificó el respeto del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales. En consecuencia, este extremo del recurso de casación deviene infundado. **CUARTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material 4.1.** Sobre el particular, es pertinente advertir que ambas entidades codemandadas formularon en su recurso de casación la infracción normativa por “interpretación errónea del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta”, la misma que fue declarada procedente. Asimismo, en consideración al íntegro de los fundamentos que sustentan dicha causal y conforme al detalle expuesto en el acápite II de la presente ejecutoria suprema, se emitirá un pronunciamiento conjunto. **4.2.** El cuestionamiento principal del **Tribunal Fiscal** consiste en que la norma denunciada habría sido interpretada incorrectamente porque para la determinación de la base imponible del IGV por la transferencia de la embarcación pesquera se debe utilizar el valor comercial, al ser el que más se asemeja al valor de mercado, y no el valor de realización, ya que para el cálculo de este último se hizo referencia a la Resolución de Superintendencia de Banca y Seguros N° 808-2003, lo cual significa que está relacionado con la valuación de las garantías reguladas por la Superintendencia Nacional de Banca y Seguros. Adicionalmente, dicha parte manifiesta que el Decreto Legislativo N° 299 no prevé que para el caso de leaseback el valor del bien equivale al valor de realización de la tasación del bien o el monto financiado, sino que el bien objeto de arrendamiento financiero debe registrarse contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, es decir, al valor del mercado. **4.3.** Por su parte, la **SUNAT** sustenta la causal casatoria argumentando que el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta no se limita a regular aquellas transferencias de propiedad de bienes muebles realizados mediante traditio, sino cualquier tipo de transacción o transferencia. **4.4.** A efectos de dilucidar si la sentencia de vista infringió la norma denunciada al interpretarla de forma errónea —como alegan los recurrentes—, es necesario remitirnos a la base fáctica probada y asumida por las instancias de mérito, a partir de la cual se analizará si la empresa Pesquera Centinela Sociedad Anónima Cerrada realizó la venta subvaluada de la embarcación pesquera Santa Adela II y, por ende, correspondía el ajuste de valor efectuado por la administración tributaria, sobre la base del valor comercial de la transferencia. **Operación financiera leaseback 4.5.** El Diccionario panhispánico del español jurídico⁵ define al contrato de leaseback como el “contrato de leasing de retorno”. Asimismo, refiriéndose al contrato de leasing de retorno, indica: Contrato por el que el propietario de un bien lo transmite a una sociedad de leasing, la que a la vez se obliga a ceder el uso de ese bien al que fue su propietario, en virtud de un contrato de leasing, disponiendo el antiguo propietario de un derecho de opción de compra que le permitirá readquirir la propiedad finalizado el plazo pactado⁶. **4.6.** La profesora española Vivas Tesón⁷, brinda alcances conceptuales sobre la operación financiera en comentario. Para tal fin, refiriéndose a la sentencia del Tribunal Supremo español del diez de febrero de dos mil cinco, señala lo siguiente: [...] el lease back o retroleasing es un tipo de leasing que presenta, frente al arrendamiento financiero, rasgos propios de carácter singular, pero ello no ha

de implicar necesariamente el cuestionamiento jurídico de su validez y licitud que, en nuestra opinión, tiene mucho que ver con su **estructura bilateral** [...] frente a la natural trilateralidad que caracteriza al leasing tradicional, en el que interviene el **proveedor que vende el bien a la entidad de leasing, la cual, a su vez, lo arrienda al cliente, quien se obliga a pagar a cambio la correspondiente cuota y dispone, al final del período, de la posibilidad de comprar el bien hasta entonces arrendado.** [...] [Énfasis agregado] La concepción de la operación de leaseback, en los términos indicados, implica que esta es una modalidad del leasing, con sus propias particularidades, pero que en el fondo no deja de ser un leasing. Partiendo de lo anteriormente mencionado, la especialista continúa explicando que: [...] Como puede fácilmente apreciarse de esta compleja operación económica consistente en la combinación contractual venta-leasing, el **lease back es un instrumento de financiación y garantía que posibilita al empresario o al profesional obtener liquidez, de forma inmediata,** vendiendo y arrendando sus propios activos fijos o inmovilizados, de los cuales puede **seguir disfrutando al no tener que desposeerse de ellos** (si bien pasa a poseerlos bajo una veste diversa, necesariamente distinta a la de dueño, siendo éste, pues, un claro caso de constituto possessorio), lo que permite su **aprovechamiento ininterrumpido en el proceso productivo** y, si así lo desea, después comprarlos nuevamente. En esa misma línea, cabe indicar que la figura romana del constituto posesorio a la que se refiere Vivas tiene su representación en nuestro ordenamiento jurídico a través de los denominados “sucedáneos de la traditio” —conforme a lo previsto en el inciso 1 del artículo 902 del Código Civil—, toda vez que consiste en la mutación del título posesorio. Un claro ejemplo de ello es el caso de quien transfiere un bien de su propiedad a otra persona, pero a la vez celebra con esta —que constituye el adquirente— un contrato de arrendamiento, con lo cual, si bien mantiene la posesión, el título de la misma se ha transformado. De ahí que, en el caso de leaseback, la situación se torna más compleja porque media una operación financiera. **4.7.** Adicionalmente, la autora antes referida reconoce que la estructura bilateral del leaseback y su práctica finalidad económica y/o financiera genera desconfianza en los tribunales de justicia españoles, dado que estos consideran que favorece la ejecución de pactos comisorios, es decir, acuerdos en los que se establezca que el acreedor pueda apropiarse del bien transferido ante el incumplimiento del deudor. Expresa ello de la siguiente manera: [...] Frente a las **numerosas ventajas y bondades** que brinda a las empresas en comparación al préstamo simple, el lease back tiene, como aspecto negativo, el hecho de la pérdida del bien en caso de impago de los cánones del leasing por parte del usuario del mismo y anterior propietario suyo, punto éste que hace que la figura se preste a ser **fácilmente utilizada para disfrazar un pacto comisorio** y, por ello, constituye éste el centro neurálgico de todas las críticas. [...] **El uso anómalo o indirecto del sale and lease back, sirviendo para encubrir un contrato de mutuo con garantía real atípica con la que se pretende burlar uno de los principios fundamentales de nuestro sistema como es la prohibición del pacto comisorio,** no va indisolublemente unido a la figura financiera del lease back, sino que **pertenece a su eventual patología** y que, como consecuencia necesaria del traspaso de los confines de la licitud, ha de comportar su nulidad radical.⁸ [Énfasis agregado] A pesar de que la profesora española reconoce el riesgo de utilizar en la práctica financiera el leaseback, resalta la licitud de dicha operación, puesto que, a su criterio —**en cada caso— debe acreditarse que el contrato celebrado contiene fórmulas financieras lícitas y que no se está frente a un negocio fraudulento o lesivo de la prohibición del pacto comisorio,** lo que —entre otros— se logra verificando la proporcionalidad y equivalencia de las prestaciones de ambas partes contratantes. **4.8.** De otro lado, sin apartarse de la naturaleza leaseback pero haciéndose énfasis en los beneficios financieros, en un estudio de tesis doctoral⁹ se concluye que dicha operación es practicada como una estrategia de optimización bancaria, toda vez que: [...] las entidades bancarias ceden la gestión inmobiliaria de esos recursos a empresas que si tienen tal actividad como objeto social principal, al tiempo que pueden mantener exclusivamente el uso de dichos bienes que es estrictamente necesario para la actividad que si es propia de ellas [...]. De este modo, se remarca que el leaseback se celebra con la **finalidad de favorecer financieramente al proveedor que vende el bien a la entidad de leasing,** dotándolo de liquidez y permitiéndole el uso del bien vendido por el arrendamiento financiero celebrado. **Regulación del leaseback en el ordenamiento jurídico peruano 4.9.** Es pertinente citar que según el profesor peruano Soria Aguilar¹⁰, “El leaseback o retro-arrendamiento financiero es también

otra modalidad del contrato de leasing, dado que comparte la definición del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 299, pero tiene como única particularidad, que es el propio arrendatario financiero quien 'provee' el bien objeto de leasing". En efecto, en el artículo 27 del Decreto Legislativo N° 299 se hace referencia al leaseback, cuando se precisa lo siguiente: "En todos los casos en que la locadora adquiera de una empresa un bien, para luego entregárselo a ella misma en arrendamiento financiero, dicha transferencia está exonerada del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo en su caso". Ahora bien, remitiéndonos al artículo 1 del capítulo I del citado decreto legislativo, que establece: "Considérese Arrendamiento Financiero, el Contrato Mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado"; se debe tener en cuenta que —conforme al desarrollo doctrinario que precede— la operación financiera del leaseback, a pesar de sus propias características, constituye una modalidad de leasing. Empero, ello no significa que propiamente sea una operación idéntica a este, ya que el leaseback implica la concurrencia de dos operaciones: por un lado, la compraventa de un bien mueble o inmueble y, por otro, el arrendamiento financiero del mismo. Así las cosas, en principio, la regulación del leaseback estaría conformada por las normas que desarrollan los alcances del leasing; sin embargo, dependiendo del ámbito en el que se practique tal operación y las implicancias de ello, se deberá evaluar en cada caso si las normas que regulan el leasing (como el artículo 27 del Decreto Legislativo N° 299) son suficientes para suplir eventuales vacíos normativos que se desprendan del contrato del leaseback. **4.10.** De esta forma, en los términos previstos en artículo 2 del acotado decreto legislativo, se acepta como regla que, a efectos de que la operación financiera en cuestión opere de acuerdo a ley, cuando la locadora se encuentre domiciliada en el país deberá ser necesariamente una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS. Con base en ello, la empresa vendedora o proveedora del bien transfiere su propiedad a la empresa bancaria o financiera, quien posteriormente (como arrendadora), arrienda dicho bien a la primera empresa, constituyéndose esta en arrendataria financiera; todo ello, a cambio de un financiamiento, que le permite a la empresa arrendataria mantener la tenencia y posesión del bien e, incluso, le otorga la posibilidad de recomprar el bien (por un valor pactado), mediante la devolución de lo financiado, realizada con el pago de cuotas periódicas. De ahí que el caso anterior es un claro ejemplo de la figura de constituto posesorio, que se encuentra previsto —como se ha indicado— en los denominados sucedáneos de la traditio (inciso 1 del artículo 902 del Código Civil) y consiste en la mutación del título posesorio, ya que implica la transferencia de la propiedad de un bien y, a su vez, la celebración de un contrato de arrendamiento, que permite mantener la posesión de este, pero no el título del mismo. Por tanto, debe quedar claro que el leaseback puede ser aceptado en nuestro ordenamiento, siempre que se consideren sus límites. Es una operación financiera que, por su complejidad, **debe ser diseñada o estructurada a nivel contractual, de tal manera que no provoque el quebrantamiento de la prohibición de pactos comisorios**, es decir, que a través de esta operación se permita la apropiación de los bienes a favor del acreedor, sobre la base de la determinación de un precio de venta sobrevaluado o subvaluado, ya que ello puede conllevar una forma de elusión o fraude tributario. **4.11.** No obstante, considerando su especial configuración —conforme se ha explicado precedentemente—, el capítulo II del Decreto Legislativo N° 299, en el cual se regula el régimen tributario del arrendamiento financiero, no resulta aplicable para efectos del tratamiento del leaseback, salvo lo previsto en el artículo 27 de dicha norma, en cuanto sea pertinente. Por tal motivo, es importante verificar si las normas tributarias de nuestro país establecen parámetros sobre el tratamiento tributario de la mencionada operación financiera. **4.12.** El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, y sus modificatorias, establece que el IGV grava: "a) La venta en el país de bienes muebles; [...]". Para efectos de la aplicación del acotado tributo, en el inciso a) del artículo 3 se define a la "venta" como: "[...] 1. Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. [...]". Asimismo, en el inciso b) del mismo artículo se define a los "bienes muebles" de la siguiente manera: "Los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los

derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes". Adicionalmente, ahondando en el nacimiento de la obligación tributaria, según el artículo 4 de la citada ley, este se origina: "a) En la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero". **4.13.** De acuerdo al artículo 13 de dicha ley, la base imponible del IGV está constituida por: a) El valor de venta, en las ventas de bienes". Sobre cómo debe entenderse este valor, el artículo 14 prevé: "Entiéndase por **valor de venta del bien**, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, **la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien**, usuario del servicio o quien encarga la construcción. Se entenderá que esa suma está integrada por **el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes**, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio [...]". [Énfasis agregado] Empero, la Ley del Impuesto General a las Ventas también ha regulado aquellos casos en los que no exista certeza sobre el valor de venta del bien, esto es, cuando se trate de un valor no fehaciente o, simplemente, no determinado; así, en el artículo 42 se establece lo siguiente: Artículo 42.- VALOR NO FEHACIENTE O NO DETERMINADO DE LAS OPERACIONES Cuando por cualquier causa el **valor de venta del bien**, el valor del servicio o el valor de la construcción, **no sean fehacientes** o no estén determinados, **la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario. No es fehaciente el valor de una operación**, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones: **a) Que sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.** b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad. c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento. Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios. Las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado. Para este efecto, se considera como valor de mercado al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente. **La SUNAT podrá corregir de oficio y sin trámites previos, mediante sistemas computarizados, los errores e inconsistencias que aparezcan en la revisión de la declaración presentada y reliquidar, por los mismos sistemas de procesamiento, el impuesto declarado, requiriendo el pago del Impuesto omitido o de las diferencias adeudadas.** [Énfasis agregado] Lo dispuesto en el precitado artículo 42 se condice con lo regulado en el numeral 6 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, toda vez que en esta norma también se concibe que la administración tributaria tiene la facultad de realizar de oficio una determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o de un contrato de construcción, para lo cual: "[...] **la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado**, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta. A falta de valor de mercado, el valor de venta se determinará de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT [...]". [Énfasis agregado]. **4.14.** Hasta aquí, las normas tributarias que regulan el IGV, en términos generales, establecen que en la venta de bienes la base imponible de este impuesto es el valor de venta, siempre que no haya incertidumbre en la determinación de este, ya que ante la discrepancia entre el valor declarado (y pagado) con el valor usual del mercado, en ese caso al estar frente a un valor no fehaciente, la SUNAT podrá corregirlo de oficio tomando como referencia el valor comercial y siguiendo lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta (texto único ordenado aprobado

por Decreto Supremo N° 179-2004-EF). Precisamente mediante el artículo 32 de esta última ley se ratifican los alcances antes mencionados. Dicho dispositivo normativo prevé que: En los casos de **ventas**, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, **el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente [...].** [Énfasis agregados] Más adelante, el anotado artículo 32 resulta importante porque delimita qué se considera valor de mercado: “[...] 3. Para los **bienes de activo fijo**, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen **transacciones frecuentes** en el mercado, será **el que corresponda a dichas transacciones**; cuando se trate de bienes respecto de los cuales **no se realicen transacciones frecuentes** en el mercado, será el **valor de tasación**.” [Énfasis agregado] **4.15.** Lo cierto es que la Ley del Impuesto General a las Ventas, su reglamento y la Ley del Impuesto a la Renta regulan específicamente el tratamiento tributario de la venta de bienes (en este caso, considerado como activo fijo). No obstante, como se ha señalado precedentemente, la **operación financiera del leaseback no constituye una compraventa per se ni un arrendamiento financiero propiamente dicho —o celebrados de forma separada—, sino la concurrencia de ambos.** Por tanto, partiendo de la premisa de que el contrato celebrado entre la empresa demandante y el Banco Interbank constituye la operación financiera de leaseback, y que por su diseño o estructura contractual surte todos sus efectos, se concluye que las normas tributarias antes señaladas no resultan aplicables, toda vez que, como se ha indicado, regulan supuestos en los que se hayan realizado ventas de bienes, que no es el caso de la operación realizada por la empresa demandante. **4.16.** Situación similar sucede con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 17¹¹, que tiene como objetivo “[...] prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos”, porque principalmente abarca el tratamiento contable de arrendamientos financieros y operativos y —como se ha explicado— la celebración de un contrato en el que se realice la operación financiera de leaseback no implica la ejecución (de forma separada o independiente) de dos operaciones identificables —esto es, la compraventa y el arrendamiento financiero o leasing—, sino la ejecución de forma conjunta y en un solo acto de ambas operaciones. De modo que los alcances establecidos en las normas contables, al referirse principalmente a los arrendamientos, no son suficientes para suplir el vacío normativo que existe respecto al tratamiento tributario del leaseback. Asimismo, en la última parte (numerales 58 a 66) de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 17 se hace referencia a las “transacciones de venta con arrendamiento posterior”. Se indica que las operaciones que constituyen el leaseback guardan relación de dependencia recíproca: “58. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las **cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes**, puesto que se negocian simultáneamente [...]” [Énfasis nuestro], y se reconoce la naturaleza de dicha operación como fórmula de financiamiento de la siguiente manera: “60. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. [...]”. No obstante, tales alcances no resultan suficientes para esclarecer el tratamiento tributario que merece el leaseback. De este modo, considerando la trascendencia de las directrices establecidas en las normas contables respecto a los efectos tributarios que devienen de la operación financiera antes mencionada, se colige que tales normas son meramente orientativas y siempre que sean pertinentes (dependiendo de cada caso concreto), máxime si no tienen fuerza normativa vinculante por la que el órgano jurisdiccional se vea obligado a aplicarlas. **4.17.** En suma, queda claro que el ordenamiento jurídico peruano no prevé regulación expresa y específica sobre el tratamiento tributario de la operación financiera de leaseback, puesto que, al no tratarse propiamente de un contrato de compraventa usual ni de un contrato de arrendamiento financiero o leasing, las normas que regulan a estos no son aplicables íntegramente al leaseback. **Principio de realidad económica 4.18.** La Norma XVI del título preliminar del Código Tributario regula el principio de realidad económica. Señala que: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la **SUNAT**

tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios [...]” [Énfasis nuestro]. Con este principio, se pretende descubrir el verdadero y real contenido —así como la finalidad— de las operaciones comerciales, civiles y demás, que hayan sido adoptadas por los sujetos pasivos, de modo que prime la substancia sobre la forma. Tal como señala la autora Calderón Aguilar¹²: “[...] de común tienen los medios, o sea la facultad, del intérprete de desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad. Es decir, la predominancia de la substancia sobre la forma”. Así las cosas, no es suficiente la nomenclatura del contrato celebrado, sino el contenido del mismo, por lo que resulta trascendental que en cada caso concreto se analicen las cláusulas pactadas, tanto más si, como sucede con la operación financiera del leaseback, no existe regulación expresa en materia tributaria sobre el particular. **4.19.** Si bien la decisión de la Sala Superior se sustentó en la aplicación del principio de realidad económica, lo cierto es que no se realizó un análisis pormenorizado de las cláusulas del contrato celebrado (foja setenta y uno del tomo II del expediente administrativo electrónico), que, pese a las dificultades que comporta el estado del ejemplar disponible, pudo haberse efectuado. No obstante, este Supremo Tribunal advierte lo siguiente: **a)** En el numeral 3.1. de la “Cláusula Tercera: De la Compraventa”, ubicado en la sección primera del contrato (antecedentes, definiciones e interpretación), se acuerda que: “[...] **El Cliente da en venta real y enajenación perpetua a favor de Interbank la embarcación** por el precio de US\$ 6'000,000.00 (seis millones y 00/100 dólares), el cual por expresas instrucciones de El Cliente, será pagado en la fecha de suscripción de la escritura pública a que de origen la presente minuta. [...]” [Énfasis nuestro]. **b)** En la sección segunda del contrato (del arrendamiento financiero - leaseback), se indica lo siguiente: “Por el contrato y bajo las estipulaciones que aquí se establecen, Interbank entrega a El Cliente la embarcación en arrendamiento financiero. Le confiere la opción de compra a cambio de las contraprestaciones de cargo de El Cliente previstas en las **cláusulas sexta, octava y décimo sexta**” [Énfasis nuestro]. **c)** Ahora bien, remitiéndonos a la “Cláusula Sexta: Desembolsos a ser efectuados por Interbank”, es pertinente resaltar que en esta se establece que el cliente (empresa demandante) asume la obligación de los pagos de tributos; expresamente se indica: **6.4. Tributos que graven la propiedad o posesión de la embarcación:** Las partes acuerdan que **el monto a pagar por los tributos que graven la propiedad de embarcación, o cualquier otro que grave la posesión de la misma serán a cargo de El Cliente.** En tal sentido, El Cliente deberá reembolsar a Interbank el monto que este hubiese pagado por dicho concepto dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción del requerimiento formulado al efecto por Interbank en el que se especifique el monto del desembolso efectuado. **6.5. IGV y demás tributos aplicables:** **El Cliente deberá adicionar el correspondiente IGV, así como cualquier otro tributo que resulte de aplicación a todos los montos que deba pagar a Interbank en virtud del contrato. [...]** [Énfasis agregados] **d)** Seguidamente, en el numeral 8.1 de la “Cláusula Octava: Cuotas”, se fija el importe y la fecha de pago, señalándose que: “En contraprestación por el arrendamiento financiero de la embarcación, el Cliente pagará a Interbank las cuotas previstas al efecto en el cronograma de pagos [...]”. **e)** En el numeral 12.1. de la “Cláusula Duodécima: Responsabilidad”, con relación a los riesgos que el cliente debe asumir, se menciona lo siguiente: Sin perjuicio de lo establecido en la cláusula décimo quinta, por el contrato **El Cliente asume todos los riesgos que pudiese sufrir la embarcación**, incluyendo más no limitándose a la pérdida, robo, hurto, destrucción parcial o total o daño por cualquier causa, incluso en los casos de fuerza mayor y caso fortuito. Asimismo, El Cliente asume los riesgos por los daños que la embarcación pueda ocasionar a personas o cosas, cualquiera que fuera la causa. En tal sentido, **El Cliente exime de toda responsabilidad a Interbank ante la ocurrencia de cualquiera de los eventos mencionados.** [Énfasis nuestro] En el mismo sentido, en el numeral 12.2. de dicha cláusula, se indica que: **En cualquiera de los supuestos previstos en el numeral precedente, subsiste la obligación de El Cliente de pagar a Interbank la totalidad de las cuotas, así como los demás montos que en virtud del contrato le corresponda pagar a favor de Interbank.** Del mismo modo, cualquier eventual reclamo, discusión, litigio o pretensión, de cualquier naturaleza, referida al presente contrato, no suspenderá la obligación de **El Cliente de cumplir con el pago de las cuotas y, en general, de cumplir con todas las obligaciones conforme a este contrato.** [Énfasis nuestro] **f)** De los numerales 16.1 y 16.2. de la “Cláusula Décimo Sexta:

Opción de Compra”, se desprende que la opción de compra para adquirir la embarcación está sujeta al pago de la contraprestación (precio), más el IGV y demás tributos pertinentes, la misma que podrá ser ejercida en cualquier momento durante la vigencia del contrato. Empero, se resalta que los efectos surtirán cuando: [...] El Cliente haya cumplido con (I) efectuar el pago de todas las cuotas, (II) efectuar el pago de todas las obligaciones dinerarias, distintas al pago de las cuotas, asumidas en virtud del contrato, a entera satisfacción de Interbank y (III) efectuar el pago del precio o importe de la opción de compra más IGV y los demás tributos, gastos y conceptos que afecten la operación. **Solo tendrá eficacia la opción de compra si, habiendo sido ejercida esta durante el plazo del contrato, todas las obligaciones anteriores se cumplen hasta el trigésimo día hábil siguiente a la fecha de vencimiento de la última cuota del cronograma de pagos.** En caso contrario, **carecerá de cualquier efecto dicha opción, reputándose la misma como si no hubiera sido ejercida por El Cliente [...].** [Énfasis agregado] **g)** En la “Cláusula Décimo Octava: Resolución”, se detallan los alcances sobre la resolución del contrato de leaseback, estableciéndose en el numeral 18.1. que: “[...] Sin perjuicio de las demás causales previstas en las leyes aplicables y en las demás cláusulas del contrato, **Interbank tendrá derecho a resolver automáticamente el contrato [...].** De esta forma, se realiza un listado de diversos supuestos, entre los cuales cabe destacar los siguientes: [...] 18.1.2. El Cliente incumpliera con el pago oportuno de dos (2) o más cuotas consecutivas o no, o cuando se atrasara por más de dos (2) meses en el pago de cualquier obligación asumida en virtud del contrato, distinta a la indicada en el numeral 18.1.3. siguiente: 18.1.3. El Cliente incumpliera con el pago oportuno de una (1) o unas cuotas extraordinarias. 18.1.4. El Cliente incumpliera con el pago oportuno de los tributos que le corresponda asumir de conformidad con el contrato. [...]. **h)** Forma parte de la cláusula antes comentada, el apartado referido a las obligaciones generadas por la resolución contractual. Así, en el numeral 18.3 se indica lo siguiente: En caso que Interbank opte por resolver el contrato, de conformidad con lo establecido en la presente cláusula, el **Cliente quedará obligado** (I) Al cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones que estuviesen vencidas en la fecha de la resolución del contrato, (II) al pago de los costos y gastos en lo que hubiese incurrido Interbank con relación al contrato y que estuviesen pendientes de pago por parte de El Cliente, (III) al pago de una penalidad a favor de Interbank equivalente al monto total de las cuotas que estuviesen pendientes de vencimiento a dicha fecha **más el importe de la opción de compra**, sin perjuicio del derecho que asiste a Interbank de reclamar a El Cliente una indemnización por el daño ulterior que se le hubiese causado y (IV) **devolver la embarcación conforme a lo previsto en la cláusula siguiente.** [Énfasis agregado] **i)** Incluso, a la resolución del contrato, se añade la obligación del pago total de las deudas que se mantuvieran al momento de efectuarse aquel, así como la devolución del uso del bien mueble, estableciéndose en el numeral 19.1. de la “Cláusula Décimo Novena: Devolución” que la oportunidad para la devolución se da con la conclusión del contrato y siempre que la opción de compra no hubiera cobrado eficacia, supuesto en el que: “[...] El Cliente quedará obligado a devolver la embarcación a Interbank dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de vencido el contrato. [...]”. Empero, de acontecer el retraso en la devolución del bien, en la forma y oportunidad respectiva, el cliente: “[...] quedará automáticamente obligado a pagar a Interbank una contraprestación igual a una cuota del periodo precedente, por cada mes o fracción de mes que demore la entrega, sin perjuicio del derecho de Interbank a interponer las acciones legales a que hubiese lugar y de reclamar la indemnización por el daño ulterior [...]”. **4.20.** A partir de las cláusulas establecidas en el contrato celebrado entre la demandante (Pesquera Centinela S.A.C.) y el Banco Interbank, se desprende que —respecto a la aplicación del IGV y demás tributos aplicables— se prevé lo siguiente: “**El Cliente deberá adicionar el correspondiente IGV, así como cualquier otro tributo que resulte de aplicación a todos los montos que deba pagar a Interbank en virtud del contrato**” [subrayado nuestro]. En ese sentido, en el marco de la transferencia celebrada mediante el contrato de leaseback, se ha previsto que este puede ser resuelto o darse por finalizado por alguna otra razón y que, incluso eventualmente pueda darse el caso de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, en cuyo caso los tributos serán reintegrados al fisco. Ello denota que el contrato celebrado surtiría todos sus efectos y que, conforme a sus propias cláusulas, en este caso, **se debe considerar el valor de la tasación del bien o el monto financiado** —es decir, el monto entregado a la empresa demandante como línea de financiamiento—, el

cual equivale al **valor de realización efectivamente pagado**, en tanto responda a **parámetros objetivos y razonables**. **4.21.** Así las cosas, con relación a este último aspecto, es necesario reiterar que el valor de realización, que equivale al monto financiado, **tiene que ser razonable y establecido en forma objetiva.** Por tal motivo, se entenderá razonable, en este caso, siempre que la operación se realice con una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS, en la medida que responda a los criterios previstos en las disposiciones especiales que dicha entidad establece respecto de la valuación de este tipo de garantías. Asimismo, se entenderá razonable siempre que no se pacte un monto menor (o diminuto) en relación con el valor comercial, puesto que, en ese caso, corresponderá el ajuste del mismo, conforme a los criterios antes referidos. **4.22.** En esa misma línea, cuando exista ruptura de la estructura contractual del leaseback, por haberse establecido cláusulas de pacto comisorio y fórmulas financieras que posibiliten fraude al fisco, se deberá **considerar para todos los efectos lo previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Si bien dicho dispositivo normativo no está directamente previsto para la referida operación financiera (que, como se ha indicado, es compleja), sí resulta aplicable para determinar el valor que corresponde aplicar en aquellos casos en los que medie un contrato de leaseback que, por su diseño contractual, no surta efectos jurídicos; de modo que, en estos casos, se deberá considerar **el valor de mercado que normalmente es considerado el valor razonable para una operación de venta o el valor comercial o de tasación** —en los términos de dicha norma—, puesto que una interpretación diferente nos llevaría a permitir la materialización de un pacto comisorio, el cual está prohibido en nuestro ordenamiento. **QUINTO. Conclusiones** A partir de los fundamentos esbozados y teniendo en consideración las particularidades del caso concreto, se arriba a las siguientes conclusiones: a) La operación financiera del leaseback es una modalidad del leasing, pero con sus propias particularidades; por tanto, al no ser idénticas, no pueden ser equiparadas. b) El Decreto Legislativo N° 299 establece el régimen jurídico aplicable al arrendamiento financiero; no obstante, como el leaseback se celebra con la concurrencia de una compraventa y un arrendamiento financiero (en un solo acto), se colige que el acotado decreto no resulta aplicable para definir el tratamiento tributario de la operación financiera —salvo lo previsto en el artículo 27, en cuanto sea aplicable—; tampoco lo son la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, la Ley del Impuesto a la Renta y las normas contables, toda vez que no se refieren exclusivamente al leaseback. c) La interpretación del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos del IGV, debe realizarse sobre la base del principio de realidad económica, previsto en la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario, especialmente cuando se analicen operaciones que no se encuentran reguladas expresamente por normas tributarias —esto es, que admitan vacíos normativos—, como es el caso del leaseback. d) Para que la operación financiera del leaseback produzca los efectos jurídicos acorde a la finalidad de su naturaleza, debe celebrarse en el marco de un diseño contractual que establezca la participación de una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS. Adicionalmente, en el contrato debe considerarse el valor de realización o de tasación del bien, equivalente al monto financiado, siempre que este sea un monto fijado de forma objetiva y razonable, esto es, que responda a los criterios previstos por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS respecto de la valuación de este tipo de garantías, y que el monto pactado no sea menor en relación con el valor comercial, ya que, en este último caso, correspondería el ajuste del mismo. Asimismo, la ejecución de dicha operación debe enmarcarse en las cláusulas contractuales fijadas para tal fin, las mismas que no deben concebir pactos comisorios ni fórmulas financieras que puedan generar un fraude al fisco. e) El contrato celebrado entre la empresa demandante y el Banco Interbank contiene cláusulas que prevén la asunción de obligaciones tributarias (y de otra índole) por parte del cliente; incluso establece el reintegro de tributos al fisco en caso de resolución de contrato, no ejercicio de la opción de compra u otro evento que lo dé por finalizado. Tal escenario conlleva que el contrato surta efectos sin quebrantar la prohibición de pactos comisorios y fórmulas financieras que puedan generar un fraude al fisco. Por tal motivo, no habiéndose roto la estructura del leaseback, corresponde aplicar el monto financiado —que es equivalente al valor de realización— siempre que este sea razonable —en comparación con el valor comercial—, tal como ha sucedido en este caso. f) Por el contrario, cuando el contrato contenga

pactos comisorios y no regule aspectos tributarios o lo haga de forma genérica —dejando abierta la posibilidad de fraudes al fisco—, por citar, con la fijación de un monto financiado que no es razonable en comparación con el valor comercial, se entenderá que la estructura del leaseback no surte sus efectos jurídicos. En consecuencia, en un escenario como el descrito se permitirá la identificación de dos figuras contractuales distintas (compraventa y arrendamiento financiero) y, por ende, la aplicación del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto fuera pertinente. g) A partir de la conclusión a que se arriba en el literal e), se tiene que la empresa Pesquera Centinela S.A.C. realizó la operación financiera de leaseback pagando el **valor de realización** ascendente a \$ 6,029,981.34 (seis millones veintinueve mil novecientos ochenta y un dólares americanos con treinta y cuatro centavos), el cual **resulta razonable en comparación con el valor comercial** ascendente a \$ 8,039,975.13 (ocho millones treinta y nueve mil novecientos setenta y cinco dólares americanos con trece centavos). Por tanto, no se aprecia que haya realizado una venta subvaluada de la embarcación pesquera Santa Adela II, motivo por el cual **no correspondía que la administración tributaria realice ajuste de valor alguno (sobre la base del valor comercial de la transferencia)**. h) Las conclusiones antes detalladas brindan alcances sobre el tratamiento jurídico-normativo de la operación financiera del leaseback; por tal motivo, resultan orientativas para efectos de la celebración de contratos y el análisis de los órganos administrativos y jurisdiccionales. Siguiendo el razonamiento esbozado, se precisa que esta Sala Suprema concuerda con el fallo de la sentencia de vista, mas no con la integridad de los fundamentos que la sustentan; por lo que, en aplicación del artículo 397 del Código Procesal Civil¹³, ha procedido a ahondar en aspectos que se consideran relevantes. En suma, atendiendo a los fundamentos esgrimidos con anterioridad, se concluye que las infracciones normativas de carácter material formuladas por las entidades recurrentes, SUNAT y Tribunal Fiscal, devienen **infundadas**, lo que conduce a la **desestimación de sus recursos de casación. DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** el diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos cuarenta y uno), e **INFUNDADO** el recurso de casación del codemandado **Tribunal Fiscal** interpuesto el diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos cincuenta y tres). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos quince), que **revocó** la sentencia de primera instancia, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (foja doscientos cuarenta y dos), que declaró **infundada** la demanda; y **reformándola**, declaró fundada la demanda. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Pesquera Centinela Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

¹⁰ SORIA AGUILAR, Alfredo (2008). "El contrato de leasing: algunos apuntes acerca de su actual regulación en el Perú". En *Derecho & Sociedad*, N° 30; p. 382. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17372>

¹¹ Actualmente, la NIC 17 ha sido derogada por la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 16 - Arrendamientos, la cual tiene vigencia para ejercicios iniciados a partir del uno de enero de dos mil diecinueve. No obstante, en el caso concreto, se cuestiona el ejercicio fiscal dos mil ocho.

¹² CALDERÓN AGUILAR, Lourdes (2003). La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. En *Quipukamayoc*; p. 65. <https://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/data/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/a08.pdf>

¹³ **Código Procesal Civil**
Artículo 397.- La sentencia debe motivar los fundamentos por los que declara infundado el recurso cuando no se hayan presentado ninguna de las causales previstas en el Artículo 386. La Sala no casará la sentencia por el sólo hecho de estar erróneamente motivada, si su parte resolutive se ajusta a derecho. Sin embargo, debe hacer la correspondiente rectificación.

C-2178826-4

CASACIÓN N° 14876-2021 LIMA

TEMA: INFRACCIÓN TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 178 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

SUMILLA: La comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario se determina de manera objetiva cuando la recurrente determinó los pagos a cuenta del impuesto a la renta con un coeficiente inferior al determinado en sus declaraciones rectificatorias; por lo tanto, corresponde la aplicación de la sanción de multa, dado que con posterioridad al vencimiento del plazo para la determinación de la obligación principal se ha modificado la base de cálculo del pago a cuenta por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria. Ni el texto de la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA ni su ratio decidendi permiten interpretar que corresponde la inaplicación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. En el mismo sentido se ha pronunciado la Casación N° 12482-2019-LIMA, mediante la cual la Corte Suprema ha señalado que la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA no es de aplicación a las multas por omisiones a los pagos a cuenta, pues éstas se determinan de forma objetiva.

PALABRAS CLAVE: intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta empresarial, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aplicación de la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima. Determinación objetiva de la multa.

Lima, veintiséis de enero de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: **I. VISTO** El recurso extraordinario de casación interpuesto por la empresa demandante Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. mediante escrito del quince de julio de dos mil veintiuno (folios 1483-1505 del Expediente Judicial Electrónico - EJE N° 11708-2019-0-1801-JR-CA-20), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del catorce de junio de dos mil veintiuno (folios 1458-1475), 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, que confirma la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, del veintiocho de diciembre de dos mil veinte (folios 1245-1259), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **II. ANTECEDENTES** Demanda 1. El treinta de octubre de dos mil diecinueve (folios 18-44), la empresa demandante Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. interpuso demanda contencioso administrativa, con las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Declaración de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06743-3-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140013169. **Pretensión accesoria:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140013169, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-0011707/SUNAT, que declaró improcedente la solicitud de devolución de pagos indebidos por concepto de las multas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve. **Segunda pretensión principal:** Solicita que en ejercicio de la plena jurisdicción contencioso administrativo, se reconozca y declare su derecho a la devolución del pago indebido por concepto de multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculadas

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

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 Casación N° 3842-2014 Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el uno de agosto de dos mil dieciséis.

⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA y CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2017). "Contrato de lease-back". <https://dpej.rae.es/lema/contrato-de-lease-back>

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA y CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2017). "Contrato de leasing de retorno". <https://dpej.rae.es/lema/contrato-de-leasing-de-retorno>

⁷ VIVAS TESÓN, Inmaculada (2006). "Una reflexión en torno al Lease Back: Comentario a la STS 10 de febrero de 2005 (RJ 2005, 1405)". En *Aranzadi de Derecho Patrimonial*, N° 16; pp. 219-220

⁸ Ibidem, pp. 220-221

⁹ ECHEGOYEN SOTERAS, Amalia Lourdes (2012). Las operaciones de sale and leaseback de activos inmobiliarios como instrumento de mejora de la eficiencia de las entidades de crédito (tesis para optar el grado de doctora). Madrid, Universidad Complutense de Madrid; pp. 20. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/14578/>

a los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve, en aplicación de la Casación N° 4392-2013-LIMA. **Contestación de la demanda 2.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada infundada (folios 62-82). 3. 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 y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley (folios 85-101). Sentencia de primera instancia 4. Mediante resolución número doce, del veintiocho de diciembre de dos mil veinte (folios 1245-1259), se declaró infundada la demanda en todos sus extremos, señalando lo siguiente: SÉPTIMO: Conclusiones 7.1 En tal virtud, de lo antes expuesto, analizados los hechos y los argumentos esgrimidos, en mérito a los fundamentos expuestos precedentemente se arriba a la conclusión que no se ha incurrido en causal de nulidad prevista en el inciso 2) del artículo 109 del TUO del Código Tributario y en el inciso 1) del artículo 10 del TUO de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, por lo que la demanda deviene en infundada. 7.2 Respecto al extremo de la aplicación de la Sentencia de Casación número 4392-2013-Lima a las Resoluciones de Multa, así como la solicitud de devolución por concepto de pago de Multas, debe reiterarse que la Casación número 4392-2013-Lima está referida al pago de intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecida con posterioridad de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, mas no hace referencia al pago de multas, por lo que éste extremo de la demanda tampoco corresponde ser amparada. **Sentencia de vista 5.** La sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del catorce de junio de dos mil veintiuno (folios 1458-1475), 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, confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número doce, del veintiocho de diciembre de dos mil veinte (folios 1245-1259), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Señala como argumentos los siguientes: Ahora bien, los montos pagados por la demandante por concepto de multa derivan del cálculo del tributo omitido, el mismo que es el resultado de la diferencia del tributo calculado por la demandante y lo calculado por la Administración Tributaria. En el presente caso los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de 2009 son producto de aplicar el coeficiente a la base imponible, por lo que ha quedado demostrado que la demandante incurrió objetivamente en la comisión de la infracción prevista en el inciso 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, razón por la cual no es posible concluir que lo pagado por las referidas multas califique como un pago indebido sujeto a devolución. De lo antes señalado, se concluye la infracción prevista en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario está condicionada a la existencia de la deuda por un tributo omitido, esto es, en el presente caso ha quedado acreditada la existencia de una deuda por los pagos a cuenta de julio a diciembre de 2009, por lo tanto las Resoluciones de Multa números 052-002-0006244, 052-002-0006241, 052-002-0006242, 052-002-0006245, 052-002-0006240 y 052-002-0006243 gozan de plena validez. Por lo antes expuesto, no resulta aplicable al presente caso el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima, dado que la referida casación está referida al pago de intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecida con posterioridad de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, mas no hace referencia al pago de multas, por lo que este extremo de la demanda no puede ser estimada. Antecedentes Administrativos 6. El trámite en el procedimiento administrativo se realizó de la siguiente manera: a) La demandante presentó una declaración jurada (DJ) rectificatoria de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de dos mil nueve. Asimismo, debido a que habría incurrido en la infracción de declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación de tal anticipo, el treinta de septiembre de dos mil catorce, la demandante efectuó los respectivos pagos por concepto de multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario por la suma de **S/ 194,161.00** (ciento noventa y cuatro mil ciento sesenta y un soles con cero céntimos) (folio 10 del EJE). b) Con posterioridad a la presentación de la rectificatoria, la administración realizó un procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil nueve y determinó omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de dos mil nueve, mayores a las aceptadas por la demandante, como resultado de establecer un coeficiente de 0.0894. c) Asimismo, la

administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación de números 052-003-0011914, 052-003-0011919, 052-003-0011920, 052-003-0011924, 052-003-0011918 y 052-003-0011915 y las Resoluciones de Multa de números 052-002-0006244, 052-002-0006241, 052-002-0006242, 052-002-0006245, 052-002-0006240 y 052-002-0006243, reconociendo en dichos valores los pagos efectuados por la demandante por las multas relacionadas a los reparos aceptados, quedando como deuda pendiente de pago el monto de las multas vinculadas a los reparos no aceptados por la demandante. d) El veintisiete de noviembre y veintiséis de diciembre de dos mil catorce, la demandante interpuso recurso de reclamación contra las citadas resoluciones de determinación emitidas por omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre del ejercicio dos mil nueve y sus respectivas resoluciones de multa. Así, el veintitrés de junio de dos mil quince, la administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002145/SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta. e) El treinta de octubre de dos mil quince se publicó la Casación N° 4392-2013-Lima y, con posterioridad, el cinco de agosto de dos mil dieciséis, la demandante solicitó la devolución de los pagos realizados, ante lo cual la administración tributaria, el catorce de octubre de dos mil dieciséis emitió la Resolución de Intendencia N° 012-180-0011707/SUNAT, que declaró improcedentes dichas solicitudes de devolución. f) Contra la Resolución de Intendencia N° 012-180-0011707/SUNAT, la demandante interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140013169. g) La Resolución de Intendencia N° 0150140013169 fue apelada y dicho recurso fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 06743-3-2019, del veintitrés de julio de dos mil diecinueve, que confirmó la resolución apelada. Calificación del recurso de casación 7. Mediante resolución casatoria del veintidós de febrero de dos mil veintidós, se declaró procedente el recurso de casación presentado por Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A., por las siguientes causales: a) Infracción normativa por inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. b) Inaplicación de los principios de predictibilidad y de seguridad jurídica, en tanto la Sala Superior omitió aplicar la Casación N° 4392-2013 Lima. c) Infracción normativa por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. **III. CONSIDERANDO** Los fines del recurso de casación 8. Debemos establecer, en principio, que la finalidad del recurso extraordinario de casación es la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte Suprema de Justicia, tal como puede interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política de 1993 y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. 9. En un Estado constitucional, esta finalidad nomofiláctica del recurso de casación debe traducirse en la función que ostentan las Salas Supremas, como órganos de vértice, para establecer y fijar la interpretación de las disposiciones normativas sobre la base de buenas razones. Como refiere Taruffo¹, es fundamental en la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales se funda la interpretación de las disposiciones normativas, que deben ser seguidas por todos los jueces de la República. **IV. ANÁLISIS DEL RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR SOCIEDAD MINERA CERRO VERDE S.A.A.** Primera infracción normativa procesal 10. **Infracción normativa por inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** 11. La disposición normativa señala lo siguiente: 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. 12. Como argumentos que sustentan la infracción normativa anulatoria, señala lo siguiente: a) La Sala Superior ha incurrido en una motivación sustancialmente incongruente, por no haber analizado dos de los cuatro agravios alegados y fundamentados en su recurso de apelación. b) La debida motivación equivale a una justificación razonada de los fundamentos que llevaron a la autoridad judicial a adoptar una decisión que no omite pronunciarse sobre las pretensiones o alegaciones planteadas por las partes. En ese sentido, denuncia que el Juzgado comete un error al validar la infracción de declarar cifras y datos falsos en la determinación de los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve. c) En virtud de la Casación N° 4392-2013-Lima, la declaración rectificatoria que incrementa el importe de los pagos a cuenta no surte efectos para que, sobre su base, se impute el

incumplimiento del pago oportuno de los pagos a cuenta y se le atribuyan intereses moratorios. Tampoco sirve para corroborar una infracción relacionada al incumplimiento de consignar un coeficiente correcto o exacto en la declaración original. d) Al no haber efectuado el pago a cuenta del impuesto a la renta, no se verifica que se haya incurrido en la infracción de declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de obligación tributaria alguna. 13. Con relación al deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, 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. 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. 14. Asimismo, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 6 del Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Exp. 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. 15. No obstante, en un escenario de concretización de este derecho fundamental, debemos señalar que 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. 16. 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. 17. En el caso, la recurrente señala que la Sala Superior ha incurrido en una motivación sustancialmente incongruente toda vez que omitió pronunciarse sobre los agravios de su recurso de apelación indicados en los párrafos 2.1 y 2.2 del considerando II de la sentencia de vista. Añade que la Sala Superior ha desviado su análisis hacia otros temas que no eran la esencia de la discusión en dichos agravios. 18. Al respecto, los párrafos 2.1 y 2.2 del considerando II de la sentencia de vista señalan lo siguiente: **II. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE APELACIÓN:** La demandante **SOCIEDAD MINERA CERRO VERDE S.A.A.** interpone recurso de apelación insertada a folios 1265 a 1277 del EJE. Alega que la recurrida adolece de errores, concretamente: **2.1.-** La sentencia apelada, al considerar que no existe identidad de hechos, e inaplicar el **criterio Jurisprudencial recogido en la Casación N° 4392-2013-Lima**, vulnera el **principio de seguridad jurídica** al desconocer la ratio decidendi del precedente vinculante, que si bien no se pronunció sobre las multas derivadas de la modificación del coeficiente (al no haber sido materia de pretensión); se desprende de los fundamentos que sustentan el criterio de la mencionada casación, que los pagos a cuenta de julio a diciembre de 2009 no son tributo (sino **empréstitos forzosos**) por lo que la Compañía no habría incurrido en el tipo infractor de declarar cifras y datos en la determinación de la obligación tributaria alguna, previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **2.2.-** La resolución recurrida ha incurrido en una inaplicación de una doctrina jurisprudencial, reflejada en el precedente vinculante (**Casación N° 4392-2013-LIMA**), que como resultado de la interpretación del **artículo 34 del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del impuesto a la Renta**, estableció que los contribuyentes que determinen los pagos a cuenta de acuerdo con los elementos de cálculo vigentes al momento de su abono dentro del plazo legal, obraron con arreglo a derecho, por lo que, la rectificatoria presentada con posterioridad al nacimiento de la obligación principal que incrementa el importe de los pagos a cuenta, **no surte efectos para que sobre su base se impute el incumplimiento del pago oportuno de los pagos a cuenta y se le atribuyan intereses**

moratorios. [Énfasis agregado] 19. De los párrafos 2.1 y 2.2 del considerando II de la sentencia de vista se verifica que los cuestionamientos sustanciales alegados por la recurrente son los siguientes: i) Criterio jurisprudencial recogido en la Casación N° 4392-2013-Lima, ii) Vulneración del principio de seguridad jurídica, iii) Los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve no son tributo sino empréstitos forzosos por lo que la Compañía no habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y, iv) La interpretación del artículo 34 del Código Tributario y del artículo 85 de la Ley del impuesto a la Renta. 20. Sobre los aspectos antes señalados, la sentencia de vista señaló lo siguiente: [...] Ahora bien, en el presente caso, la demandante solicita la nulidad de las Resoluciones de Multa N°s. 052-002-0006244, 052-002-0006241, 052-002-0006242, 052-002-0006245, 052-002-0006240 y 052-002-0006243 y su consecuente devolución de los montos pagados; sin embargo, tal como se ha advertido en este considerando, **la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima no emite pronunciamiento alguno respecto del pago de multas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del TUO del Código Tributario, esto es, por declarar cifras y/o datos falsos.** Asimismo, este órgano colegiado coincide con la sentencia apelada en tanto la **correcta interpretación de los artículos 85 de la LIR y el artículo 34 del TUO del Código Tributario relacionado a la improcedencia del cobro de intereses moratorios por rectificación posterior, de modo alguno constituye una causal de eximente de responsabilidad administrativa por la comisión de la infracción consistente en "aplicar coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta que influyen en la determinación de la obligación tributaria".** Del mismo modo, es incongruente discutir en este proceso la controversia sobre el tributo omitido dado que la materia controvertida se ha centrado en la procedencia de las multas aplicadas por la administración tributaria a la demandante. **DÉCIMO SEGUNDO:** [...] Aterrizando lo antes señalado al caso concreto, advertimos que la **seguridad jurídica** consiste en que el contribuyente tenga certeza de que las decisiones de los órganos resolutores se emitan en observancia de los principios constitucionales, de la ley y los precedentes jurisdiccionales. Siendo que si dicha condición no se cumple, los administrados tienen el derecho de recurrir o impugnar dichas decisiones. No obstante, en el presente caso, **no se ha vulnerado la seguridad jurídica en tanto la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima no resulta aplicable a esta controversia, dado que el precedente alegado no ha emitido pronunciamiento respecto del pago de multas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, esto es, por declarar cifras y/o datos falsos.** En consecuencia, no corresponde estimar los agravios planteados por la demandante. **[Énfasis agregado]** 21. De lo antes expuesto, la Sala Superior no ha incurrido en una motivación sustancialmente incongruente, dado que la sentencia de vista sí analizó los aspectos alegados y fundamentados en los párrafos 2.1 y 2.2 del considerando II de la sentencia de vista. 22. De otro lado, con relación a la materia de controversia, la sentencia de vista concluyó lo siguiente: **DÉCIMO QUINTO:** En efecto, para que exista infracción no será necesario establecer que el deudor tributario ha actuado con dolo o con culpa, bastando con probar la comisión del hecho previsto en la ley como infracción, para que esta quede configurada y proceda la sanción administrativa correspondiente. [...] En ese sentido, para determinar si se ha cometido una infracción tributaria, bastará que la Administración Tributaria verifique si la conducta realizada por el deudor tributario, se subsume dentro de la descripción normativa de una conducta tipificada como infracción. Ahora bien, los montos pagados por la demandante por concepto de multa derivan del cálculo del tributo omitido, el mismo que es el resultado de la diferencia del tributo calculado por la demandante y lo calculado por la Administración Tributaria. En el presente caso los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de 2009 es producto de aplicar el coeficiente a la base imponible. Por lo que ha quedado demostrado que la demandante incurrió objetivamente en la comisión de la infracción prevista en el inciso 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, razón por la cual no es posible concluir que lo pagado por las referidas multas califique como un pago indebido sujeto a devolución. De lo antes señalado, se concluye la infracción prevista en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario está condicionada a la existencia de la deuda por un tributo omitido, esto es, en el presente caso ha quedado acreditada la existencia de una deuda por los pagos a cuenta de julio a diciembre de 2009, por lo tanto las Resoluciones de Multa números 052-002-0006244, 052-002-0006241, 052-002-

0006242, 052-002-0006245, 052-002-0006240 y 052-002-0006243 gozan de plena validez. En atención a ello, **corresponde desestimar los referidos agravios. [Énfasis agregado]** 23. De esta manera, se verifica 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. Asimismo, la sentencia de la Sala Superior ha cumplido con analizar todos los agravios planteados por la apelante. Del mismo modo, ha cumplido con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. 24. De otro lado, los argumentos que sustentan la infracción normativa anulatoria no están vinculados con el deber de motivación sino con las infracciones de naturaleza revocatoria, las que serán analizadas en la segunda y tercera infracción normativa. 25. Por tanto, se declara infundada la causal procesal denunciada. Segunda infracción normativa revocatoria 26. **Infracción normativa por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.** 27. La disposición normativa señala lo siguiente: Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales: [...] 4. Tipicidad.- Solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley o Decreto Legislativo permita tipificar infracciones por norma reglamentaria. [...] 28. Como argumento principal que sustenta la infracción normativa, señala lo siguiente. La Sala Superior, al considerar que resulta aplicable la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vulnera el principio de tipicidad, toda vez que el elemento objetivo de esta infracción es una acción u omisión del contribuyente que incide en la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria. Agrega que la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima determina que los pagos a cuenta del impuesto a la renta no tienen la calidad de tributos, sino de empréstitos forzosos, por lo que no corresponde bajo ningún modo aplicar normas jurídicas que tienen como supuesto de hecho la determinación de una obligación tributaria. 29. Con relación a la infracción tributaria, el artículo 164 del Texto Único Ordenado del Código Tributario², señala que es “[...] toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente título o en otras leyes o decretos legislativos”. Así, se entiende por infracción toda conducta que vulnere las disposiciones tributarias que disponen deberes u obligaciones de carácter formal o sustancial. Asimismo, en virtud del principio de tipicidad, las conductas que configuran infracciones deben estar claramente descritas en el ordenamiento. 30. El artículo 165 del precitado Texto Único Ordenado del Código Tributario precisa que: “La infracción será determinada de manera objetiva y sancionada administrativamente [...]”. Ello significa que basta que materialmente se verifique el incumplimiento de la obligación tributaria, es decir, basta que el supuesto descrito en la disposición normativa como infracción se verifique en la realidad, y no es necesario que se analice el aspecto subjetivo del infractor, es decir, no es pertinente analizar las razones o las finalidades que el agente, eventualmente, persiga. 31. En el ámbito tributario, para que exista una infracción normativa pasible de sanción, no será necesario establecer que el deudor tributario haya actuado con dolo o con culpa, pues basta con probar la comisión del hecho previsto en la ley como infracción para que esta quede configurada y proceda la sanción administrativa correspondiente. 32. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el fundamento 3 de la sentencia recaída en el Expediente N° 3101-2003-AA/TC³: “[...] Por su parte, el Código Tributario, norma que contiene los principios y normas que rigen el ordenamiento jurídico tributario, incorpora, en su artículo 165, el principio de determinación objetiva de la infracción tributaria, lo que determina que, **de verificarse alguna infracción tipificada en la norma, automáticamente le corresponde la sanción también establecida en la norma, sin que medie alguna otra argumentación que no sea la constatación del supuesto de hecho.** [Énfasis agregado] 33. Por tanto, para determinar si se ha cometido una infracción tributaria, bastará

que la administración tributaria verifique si la conducta realizada por el contribuyente se subsume dentro de la descripción normativa de una conducta tipificada como infracción, pues dicha comisión se determina de manera objetiva y no se requiere medir la intencionalidad de la conducta. 34. De otro lado, de conformidad con el artículo 61 y el numeral 1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las declaraciones de los contribuyentes son juradas y deben contener datos correctos y debidamente sustentados. Asimismo, es posible que, ante algún error, los contribuyentes presenten declaraciones rectificatorias. 35. Asimismo, mediante un procedimiento de fiscalización, la administración tributaria podría identificar alguna omisión o inexactitud, como consecuencia de lo cual se emitirán las resoluciones de determinación y de multa correspondientes. En ese sentido, el literal a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece la obligación de los contribuyentes a determinar y pagar oportunamente los pagos a cuenta del impuesto a la renta. 36. Si los datos consignados en las declaraciones juradas no son correctos o son erróneos, el coeficiente utilizado para el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto a la renta será igualmente incorrecto. En tal medida, existirá un saldo pendiente que no ha sido pagado oportunamente en la forma y plazo legal señalado en el artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁴, por lo que no se habría ejecutado íntegramente la prestación conforme al artículo 1220 del Código Civil⁵. 37. En el caso, la recurrente presentó las declaraciones por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de dos mil nueve, consignando como base de cálculo los importes de S/ 135'326,203.00, S/ 174'826,026.00, S/ 178'397,788.00, S/ 168'662,844.00, S/ 166'126,936.00 y S/ 199'532,778.00, a los que aplicó el coeficiente de 0,039, con lo cual obtuvo como impuesto resultante los importes de S/ 5'277,722.00, S/ 6'818,215.00, S/ 6'957,514.00, S/ 6'577,851.00, S/ 6'478,951.00 y S/ 7'781,778.00, respectivamente. 38. El treinta de septiembre de dos mil catorce, presentó declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de dos mil nueve, consignando como base de cálculo los importes de S/ 135'326,203.00, S/ 174'826,026.00, S/ 178'397,788.00, S/ 168'662,844.00, S/ 166'126,936.00 y S/ 211'923,293.00, a los que aplicó el coeficiente de 0.0409, con lo cual obtuvo como impuesto resultante los importes de S/ 5'534,842.00, S/ 7'150,384.00, S/ 7'296,470.00, S/ 6'898,310.00, S/ 6'794,592.00 y S/ 8'667,663.00, respectivamente (folio 10 del EJE). 39. El treinta de septiembre de dos mil catorce, efectuó pagos por los importes de S/ 25,776.00, S/ 33,124.00, S/ 33,586.00, S/ 31,568.00, S/ 30,916.00 y S/ 39,191.00, por concepto de las **multas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario** por pagos omitidos vinculados con los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre del ejercicio dos mil nueve. 40. Con posterioridad al pago de las referidas multas, mediante Formularios 4949 de números 06051164 a 06051166, 06051208, 06051210 y 06051211, y los escritos adjuntos, presentados el cinco de agosto de dos mil dieciséis, la recurrente solicitó la devolución de pagos realizados el treinta de septiembre de dos mil catorce, por las precitadas multas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre del ejercicio dos mil nueve, alegando que dichos pagos devinieron en indebidos, en atención al precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013. 41. Conforme a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, texto vigente para el caso, constituirían infracciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias: [...] no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones [...] 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 [...].** [Énfasis agregado] 42. La tabla I de Infracciones y Sanciones del precitado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981⁶, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, señalaba que la sanción aplicable a la referida infracción era de una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución. 43. De las precitadas normas, en el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, la infracción prevista en el numeral 1 del

artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario se materializa con las siguientes conductas: “**aplicar coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta**” o por “**declarar cifras o datos falsos**”. 44. En este orden de ideas, en el presente caso, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se determinó de manera objetiva cuando la recurrente determinó los pagos a cuenta del impuesto a la renta de julio a diciembre de dos mil nueve con un coeficiente inferior (coeficiente de 0,039) al determinado en sus declaraciones rectificatorias (coeficiente de 0,0409). Por lo tanto, correspondía la aplicación de sanciones, dado que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se ha modificado la base de cálculo del pago a cuenta por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria; y así lo analizó en su momento la Sala de mérito. 45. Por todo lo antes expuesto, la empresa recurrente no ha demostrado la infracción normativa por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. En tal sentido, corresponde declarar infundada la segunda infracción normativa. Tercera infracción normativa de carácter sustancial 46. **Inaplicación de los principios de predictibilidad y de seguridad jurídica, en tanto la Sala Superior omitió aplicar la Casación N° 4392-2013 Lima.** 47. Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: a) Si bien la Casación N° 4392-2013 Lima, en su parte decisoria, no se ha pronunciado sobre las multas derivadas de la modificación del coeficiente, por no ser objeto de pretensión en el referido caso, sí estableció que los contribuyentes que determinan los pagos a cuenta de acuerdo con los elementos de cálculo vigentes al momento de su abono y dentro del plazo legal actúan conforme a derecho. Por esta razón, la declaración jurada rectificatoria no surte efectos para que, sobre su base, se impute el incumplimiento del pago oportuno de los pagos a cuenta y se cobren intereses moratorios. Así, es predecible que, bajo el mismo supuesto fáctico de cumplimiento por parte de los contribuyentes, la rectificatoria que incremente el importe de los pagos a cuenta tampoco evidencie que se omitió determinar un mayor pago a cuenta, y se le impute la infracción de no haber cumplido con declarar originalmente los pagos a cuenta de acuerdo a derecho. b) La Sala Superior omitió por completo la aplicación del razonamiento o ratio decidendi de la Casación N° 4392-2013-Lima, lo cual implica una directa vulneración de los principios de seguridad jurídica y predictibilidad, que suponen la exigencia de coherencia o regularidad de criterio por parte de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico. 48. Con relación al principio de predictibilidad y seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional señala lo siguiente: “[...] en relación al principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales, como una 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. Si bien el principio constitucional de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado constitucional de derecho (artículos 3 y 4.3 de la Constitución). [...]” (fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente 03950-2012-PA/TC). 49. De otro lado, la **Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima**, del veinticuatro de marzo de dos mil quince, estableció como precedente vinculante las reglas contenidas en su considerando quinto: 5.2.1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. 5.2.2. No resultan pertinente 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. 50. Al respecto, ni el texto de la referida sentencia de casación que estableció tal precedente ni su ratio decidendi permiten interpretar que corresponde la inaplicación de la sanción por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único

Ordenado del Código Tributario por “aplicar coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta” o por “declarar cifras o datos falsos”. 51. A nuestro juicio, la ratio decidendi de la sentencia casatoria está vinculada con la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. 52. En el mismo sentido se ha pronunciado la Casación N° 12482-2019 Lima⁷, mediante la cual la Corte Suprema ha señalado que la Casación N° 4392-2013-LIMA no es de aplicación a las multas por omisiones a los pagos a cuenta, pues estas se determinan de forma objetiva. 53. De los argumentos expuestos, estimamos que la recurrente no ha demostrado la inaplicación de los principios de predictibilidad y de seguridad jurídica. Por tanto, corresponde declarar infundada la tercera infracción normativa planteada por la recurrente. **DECISIÓN** Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. mediante escrito del quince de julio de dos mil veintiuno (folios 1483-1505). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del catorce de junio de dos mil veintiuno (folios 1458-1475), que confirma la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, del veintiocho de diciembre de dos mil veinte (folios 1245-1259), 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 Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA. EL VOTO SINGULAR DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO BUSTAMANTE ZEGARRA ES COMO SIGUE:** Quien suscribe el presente voto se encuentra conforme con la decisión de la señora Jueza Suprema ponente, pero formula voto singular por la infracción normativa de carácter procesal, y expone fundamentos adicionales por la “Inaplicación de los principios de predictibilidad y de seguridad jurídica, en tanto la Sala Superior omitió aplicar la Casación N° 4392-2013-Lima”, en los siguientes términos: **PRIMERO: Infracción normativa por inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 1.1.** Como se observa del recurso de casación, la parte recurrente sustenta la presente causal de carácter procesal argumentando que la Sala Superior ha incurrido en una motivación sustancialmente incongruente, por no haber analizado dos de los cuatro agravios alegados y fundamentados en su recurso de apelación. Al respecto, señala que la debida motivación equivale a una justificación razonada de los fundamentos que llevaron a la autoridad judicial a adoptar una decisión que no omite pronunciarse sobre las pretensiones o alegaciones planteadas por las partes. En ese sentido, denuncia que el Juzgado comete un error al validar la infracción de declarar cifras y datos falsos en la determinación de los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve. Dos serían las razones. En primer lugar, alega que en virtud de la Casación N° 4392-2013 Lima, la declaración rectificatoria que incremente el importe de los pagos a cuenta no surte efectos para que, sobre su base, se impute el incumplimiento del pago oportuno de los pagos a cuenta y se le atribuyan intereses moratorios. Tampoco sirve para corroborar una infracción relacionada al incumplimiento de consignar un coeficiente correcto o exacto en la declaración original. En segundo lugar, indica que, al no haber efectuado el pago a cuenta del impuesto a la renta, no se verifica que se haya incurrido en la infracción de declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de obligación tributaria alguna. **1.2. En cuanto al derecho al debido proceso**, este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son sus principales aspectos: 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 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. **1.3.**

Sobre **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁹ 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. [...]. **1.4.** 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: [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. **1.5.** 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 50⁹ (inciso 6), 122¹⁰ (inciso 3 y 4) del Código Procesal Civil y el artículo 12¹¹ del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores señalen 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 concordar con lo establecido en el artículo 22¹² del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **1.6.** Entonces, como se desprende del recurso de casación, uno de los argumentos de la empresa recurrente consiste en que la Sala Superior no se habría pronunciado sobre todos los agravios planteados en el recurso de apelación y que fueron considerados en los puntos 2.1 y 2.2 de la sentencia de vista recurrida, agravios que se encuentran relacionados con la inaplicación del precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima. Sin embargo, el colegiado de mérito empieza a analizar los aludidos agravios desde el considerando sétimo (de sentencia de vista), y concluye su razonamiento en el décimo segundo considerando, en donde señala: No obstante, en el presente caso, no se ha vulnerado la seguridad jurídica en tanto la sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima no resulta aplicable a esta controversia, dado que el precedente alegado no ha emitido pronunciamiento respecto del pago de multas

por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, esto es, por declarar cifras y/o datos falsos. En consecuencia, no corresponde estimar los agravios planteados por la demandante. En ese sentido, se verifica que la Sala Superior ha cumplido con dar respuesta a los comentados agravios, por lo que no se evidencia afectación alguna al principio de motivación. **1.7.** Por otro lado, también se afirma —respecto de aquellos agravios— que la Sala Superior habría desviado su análisis hacia otros temas. Así, sostiene que no se habría pronunciado sobre si la sentencia apelada vulneró el principio de seguridad jurídica al desconocer la Casación N° 4392-2013-Lima; tampoco consideró que la declaración rectificatoria presentada con posterioridad al nacimiento de la obligación principal que incrementa el importe de los pagos a cuenta no surte efectos para que sobre su base se impute el incumplimiento del pago oportuno de los pagos a cuenta y se le atribuyan intereses moratorios. En cuanto a la seguridad jurídica a la que se hace referencia, como se observa del último considerando del décimo segundo considerando, la Sala Superior señaló “[...] en el presente caso, no se ha vulnerado la seguridad jurídica en tanto la sentencia casatoria N° 4392-2013-Lima no resulta aplicable a esta controversia [...]”. Entonces, de aquel argumento se desprende que en la sentencia de vista cuestionada se ha llegado a analizar los fundamentos que aparecen en la sentencia de primera instancia relacionados con la seguridad jurídica y la mencionada casación, aspectos que, a criterio de la recurrente, se habría desconocido. Por tanto, resulta errado lo afirmado por la empresa actora en este extremo. **1.8.** Asimismo, en lo referido al agravio contenido en el punto 2.2, como se ha indicado, la recurrente considera que no se habría considerado la declaración rectificatoria y su vinculación con los pagos a cuenta. Al respecto, como se aprecia del último párrafo del sétimo considerando, la Sala de mérito ha hecho mención a las aludidas declaraciones rectificatorias, análisis que se extiende hasta el octavo considerando: “[...] dichas solicitudes fueron declaradas improcedentes tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, en tanto que al haber presentado la demandante las declaraciones rectificatorias por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2009, determinando una obligación mayor a la originalmente declarada [...]”. Siendo ello así, se verifica que en la sentencia recurrida se ha cumplido con analizar las comentadas declaraciones rectificatorias, por lo que resulta equivocado lo expuesto por la empresa demandante. **1.9.** Por su parte, la recurrente también considera que se habría hecho referencia a los artículos 34 y 88 del Código Tributario y al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que el colegiado superior no se pronunció por los aludidos agravios; sin embargo, el análisis de aquellas normas surgió como consecuencia de que, en los cuestionados agravios (puntos 2.1 y 2.2), se hizo mención a las dos últimas normas acotadas. Ahora, si bien es cierto que en los considerandos noveno, décimo y parte del décimo primer se han desarrollado los comentados artículos, a partir del tercer párrafo del décimo primer considerando al décimo segundo considerando se analiza, con base en la Casación N° 4392-2013-Lima, los agravios contenidos en los puntos 2.1 y 2.2 de la sentencia de vista; por lo que este argumento de la recurrente también debe desestimarse. **1.10.** Respecto al cuestionamiento del décimo segundo considerando, la recurrente considera que solo se hace mención al principio de seguridad jurídica, y que se omitió examinar si la inaplicación de la Casación N° 4392-2013-Lima implicó no considerar que los pagos a cuenta de julio a diciembre de dos mil nueve no son tributos y que no se tuvo en cuenta la declaración rectificatoria. Entonces, de lo que aparece en los considerandos noveno (última parte), décimo y décimo primero, el colegiado superior hizo referencia a las declaraciones rectificatorias, los pagos a cuenta del impuesto a la renta, y a la improcedencia de los intereses moratorios por rectificación posterior y, en el décimo segundo considerando, se ha desarrollado el principio de seguridad jurídica con base en las sentencias del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00010-2014-PI/TC y lo que consideró la Casación N° 4392-2013-Lima, a partir de lo cual concluye que no se vulneró aquel principio. Por lo tanto, se verifica que en ningún momento el colegiado superior ha omitido pronunciamiento en el sentido que afirma la recurrente, por lo que estos argumentos deben desestimarse. **1.11.** Por consiguiente, se desprende que los argumentos expuestos en la sentencia de vista, en el extremo cuestionado por la recurrente (relacionados con los puntos 2.1 y 2.2), surgieron como consecuencia de las alegaciones expuestas por la recurrente, de lo que aparece en autos, y de las normas involucradas con el caso en concreto, las sentencias del Tribunal Constitucional y la Casación N° 4392-2013-Lima.

Entonces, sin perjuicio de que el criterio adoptado por la Sala Superior sea correcto o no, se concluye que la sentencia recurrida contiene la suficiente justificación fáctica y jurídica de la decisión adoptada. En tal sentido, no se vulnera lo contenido en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, motivo por el cual resulta **infundada** la infracción propuesta. **SEGUNDO: Inaplicación de los principios de predictibilidad y de seguridad jurídica, en tanto la Sala Superior omitió aplicar la Casación N° 4392-2013-Lima 2.1.** Cabe precisar que la parte recurrente también sustenta su posición, de acuerdo al punto 41 del recurso de casación, en lo contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00005-2007-PI/TC. Alude a que el Tribunal Constitucional ha señalado categóricamente que un precedente vinculante no solo es obligatorio respecto a su fallo decisorio, sino también en cuanto a la fundamentación jurídica que soporta dicho fallo (ratio decidendi). Sin embargo y a pesar de que la recurrente hace mención al fundamento 44 de dicha sentencia, lo hace en forma incompleta, cuando el fundamento de la sentencia señalada indica lo siguiente: Asimismo, es importante precisar los alcances de la calidad de cosa juzgada no solo en cuanto al fallo, como tradicionalmente se ha estimado, sino considerando también los fundamentos jurídicos en virtud de los cuales se determina la inconstitucionalidad. Al respecto, este Colegiado ha sostenido que “las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional vinculan, en el marco de un proceso de inconstitucionalidad, no solo respecto al decisorio o fallo de la sentencia sino también respecto a los argumentos —ratio decidendi— que constituyen su fundamentación. Y es que, a diferencia de los obiter dicta —que pueden ser considerados como criterios auxiliares o complementarios—, la ratio decidendi constituye, finalmente, la plasmación o concreción de la actividad interpretativa del Tribunal Constitucional y, dada su estrecha vinculación con el decisorio, adquiere también, al igual que éste, fuerza vinculante para los tribunales y jueces ordinarios, tanto si se declara la inconstitucionalidad de la norma como si, por el fondo, se la desestima” (Expediente N° 0006-2006-PC/TC FJ 41). Sobre el particular, Bocanegra Sierra identifica como “norma concreta de la sentencia” a “aquella consideración o afirmación jurídica que fundamenta el fallo, y que está formulada exactamente de tal modo general que fuera de la decisión adoptada en el caso concreto, resultaría de ella una decisión igual en casos iguales”. 2.2. Así, de aquel párrafo se desprende que la misma se encuentra dirigida a lo que se resuelve en los procesos de inconstitucionalidad y su fuerza vinculante hacia otros tribunales y jueces ordinarios, pero de aquel proceso constitucional; por ello, la comentada Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0005-2007-PI/TC no resulta aplicable al caso concreto, más aún si en el fundamento quinto de la Casación N° 4392-2013-Lima únicamente se ha establecido estas reglas con carácter de precedentes vinculantes: 5.2.1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. 5.2.2. No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario. 2.3. Por otro lado, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Expediente N° 215-2018-PA/TC, relacionado con el principio de predictibilidad y seguridad jurídica, establece: 15. Finalmente, en relación al principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales, como una 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. Si bien el principio constitucional de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado constitucional de derecho (artículos 3 y 4.3 de la Constitución). Ahora bien, no cabe duda de que esta exigencia constitucional de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales se ve concretizada con la denominada doctrina jurisprudencial

constitucional, la que sólo se tendrá por cumplida si se respetan tales decisiones (cfr. fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente 03950-2012-PA/TC) 2.4. Por tanto, resulta equivocado lo afirmado por la recurrente en el punto 42 de su recurso de casación, cuando señala “[...] en relación a la Casación N° 4392-2013-Lima, es precedente vinculante la interpretación de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario [...]”. Por consiguiente, y como se ha indicado en el párrafo precedente, lo que constituye precedente vinculante de la referida casación únicamente es lo contenido en el fundamento quinto y no los artículos mencionados por la recurrente; por ende, no se aprecia una afectación del principio de predictibilidad ni de seguridad jurídica. Asimismo, sobre los argumentos de la declaración rectificatoria y que no cabía atribuirle a la empresa recurrente la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al encontrarse vinculado con la infracción normativa por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, no merecen análisis en la presente causal que nos ocupa. Por todo ello, la infracción normativa propuesta debe declararse **infundada**. **TERCERO: Apartamiento de criterio anterior 3.1.** Asimismo, al amparo de lo previsto en el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, me aparto de cualquier criterio posiblemente similar, que haya suscrito en casos anteriores en los que se discutía la Casación N° 4392-2013-Lima, así como los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. III. DECISIÓN Por tales consideraciones, **MI VOTO** es por que **SE DECLARE INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Sociedad Minera Cerro Verde Sociedad Anónima Abierta, mediante escrito del quince de julio de dos mil veintiuno. En consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista, de fecha catorce de junio de dos mil veintiuno (fojas mil cuatrocientos cincuenta y ocho a mil cuatrocientos setenta y cinco del expediente digitalizado), 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. Por último, **SE DISPONE** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Sociedad Minera Cerro Verde Sociedad Anónima Abierta contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. SS. BUSTAMANTE ZEGARRA.

¹ TARUFFO, Michele (2005) El vértice ambiguo. Ensayos sobre la casación civil. Lima, Palestra Editores; p.129

² Aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

³ Del seis de enero de dos mil cuatro.

⁴ Código Tributario

Artículo 29. El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a la falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria. [...]

⁵ Código Procesal Civil

Artículo 1220.- Noción de pago

Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

⁶ Vigente para el caso de autos.

⁷ Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 7 de octubre de 2020.

⁸ ZAVALETA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grilley; pp. 207-208.

⁹ Artículo 50. 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.

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

[...]

¹⁰ Artículo 122 del Código Procesal Civil. 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;

4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente

[...]

¹¹ Artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

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.

¹² 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.

C-2178826-5

CASACIÓN N° 3626-2023 LIMA

Lima, doce de abril de dos mil veintitrés.-

VISTOS: con el Expediente Judicial Electrónico (EJE), y, **CONSIDERANDO:** **PRIMERO:** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** del catorce de diciembre de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos setenta y cuatro del Expediente Judicial Electrónico¹), y el codemandado **Tribunal Fiscal** con fecha veintiuno de diciembre de dos mil veintidós, (foja quinientos cinco), contra la sentencia de vista del tres de noviembre de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos cuarenta y siete), que revocó la sentencia apelada del diecisiete de junio de dos mil veintidós, (foja doscientos noventa y ocho), que declaró infundada la demanda y, reformándola, declaró fundada la demanda. **SEGUNDO:** Preliminarmente, se debe mencionar que 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, debe primar la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, que precisa 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; concordado con el inciso 1 del artículo 2 de la citada ley, que dispone que, en caso de defecto o deficiencia de una ley, el juez debe aplicar los principios del derecho administrativo y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa, como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos procedimientos administrativos, incluidos los especiales. En ese orden de ideas, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza, tomando en cuenta que tiene características propias -diferentes a otras instituciones procesales-, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591², publicada en el diario oficial El Peruano el 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 lo señala la primera disposición complementaria final del mencionado código procesal. De

este modo, luego del análisis correspondiente, este colegiado supremo, con base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, introducidas por la Ley N° 31591 que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son el inciso 1³ y el literal c) del inciso 2⁴ del artículo 386⁵, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código⁶. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos –literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591–, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, y por generar un gran impacto en el interés público (tanto de los administrados y como del estado). **TERCERO:** Los recursos objeto de análisis cumplen con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** ambos impugnan una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso⁸; y ello en tanto el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio⁹; **ii)** en ambos recursos de casación se indica separadamente cada causal invocada y cita concretamente los preceptos legales que se considera erróneamente aplicados o inobservados; se precisa el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustentan su pretensión y se expresa específicamente cuál es la aplicación que pretende¹⁰; **iii)** ambos han sido interpuestos ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada¹¹; **iv)** fueron interpuestos dentro del plazo de diez (10) días de notificada a los recurrentes con la resolución impugnada¹²; y **v)** en cuanto a la tasa respectiva¹³, no adjuntan el arancel judicial correspondiente por concepto de casación, puesto que, ambas entidades recurrentes se encuentran exoneradas del pago del mismo. **CUARTO:** Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: **(i)** el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; **(ii)** recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de "transferir la queja expresiva de los agravios" y resulta extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, "por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse" y porque su estudio "se limita a la existencia del vicio denunciado"; **(iii)** la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores en procedendo o el control de la lógica) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; **(iv)** cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; **(v)** tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y **(vi)** lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **QUINTO:** En cuanto a la declaración de improcedencia, en el artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, el legislador señala que: 1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. **SEXTO:** En cuanto al requisito de procedencia previsto en el literal b) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, se verifica que la sentencia de vista materia de impugnación es pasible de ser recurrida vía casación; y con relación al literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, se aprecia que dicho requisito no es exigible para ambos recurrentes, ya que la sentencia de primera instancia no fue les fue adversa, lo que conllevó que no interpusieran recurso impugnatorio alguno. **SEPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto por la codemandada **SUNAT**, esta Suprema Sala advierte que dicha parte denuncia las siguientes causales casatorias: **a) Vulneración de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política, del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y del inciso 6 de su artículo 50, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial** Señala que la sentencia de vista vulnera el derecho a la motivación adecuada, puesto que no efectuó análisis fáctico y jurídico alguno, así como tampoco expresó los fundamentos suficientes que justifiquen adecuadamente su decisión; por el contrario, todo el sustento de su decisión se centra en lo resuelto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, a pesar de que estas no constituyen precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial y que tanto las partes como las peculiaridades de ese caso y la presente controversia son diferentes. Esto es, se trata de una motivación aparente porque no solo no se explican las razones de la aplicación de las mencionadas sentencias, sino que se confunden los conceptos de plazo legal y plazo razonable, e incluso, no se indica el motivo para considerar que la demora fue irrazonable. Refiere que la Sala Superior incurre en motivación insuficiente y aparente, ya que no expresó las razones por las cuales extendió los efectos procesales de la tutela del plazo razonable a aspectos sustanciales de la controversia, como la determinación de la deuda tributaria en el extremo relativo a los intereses moratorios. De este modo, se vulneró el derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la norma constitucional porque se soslayó que la tutela del derecho a un plazo razonable es estrictamente procesal y, por ende, la lesión de este no es suficiente para disponer la inaplicación de intereses moratorios; por el contrario, conforme a la doctrina jurisprudencial vinculante contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00295-2012-PHC/TC, la tutela de tal derecho únicamente implica que se ordene a la autoridad que resuelva el procedimiento o proceso que conoce, si el plazo para su resolución se ha excedido. Añade que, el Colegiado Superior resolvió el caso contraviendo las Casaciones N° 4544-2015 Lima, del cinco de mayo de dos mil diecisiete, y N° 5476-2016 Lima, del seis de octubre de dos mil diecisiete, emitidas por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema; además, no explicó las razones por las que decidió apartarse de dichas sentencias, pese a que establecen que el cobro de los intereses moratorios tiene sustento legal y como tal no pueden dejar de cobrarse. **b) Inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir.** Señala que conforme al artículo 74 de la Constitución Política, el Estado debe ejercer su potestad tributaria en respeto de los principios de reserva de ley e igualdad tributaria, entre otros; así como también, que el deber de contribuir se encuentra implícitamente regulado por el artículo 43 de la norma constitucional y el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Agrega que, en este caso, se ha acreditado que la empresa demandante incumplió con sus obligaciones tributarias y, por ello, debe asumir la obligación legal de pago de intereses, al tratarse de una obligación exigible por igual a todos los contribuyentes. Precisamente, la Sala Superior no tuvo en cuenta los principios denunciados. **c) Inaplicación de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230.** Indica que la Ley N° 30230, publicada el doce de julio de dos mil doce, modificó el artículo 33 del Código Tributario, estableciendo la suspensión de los intereses moratorios del vencimiento del plazo para resolver el recurso

de apelación. Sin embargo, para los procesos en trámite de apelación, dicha regla aplicaría después de doce meses de entrada en vigencia dicha ley. Alega que el Colegiado Superior dispuso la inaplicación de intereses moratorios por el exceso del plazo en que ha incurrido la SUNAT en la etapa de reclamación, desde el veintiséis de julio de dos mil seis hasta el dos de enero de dos mil ocho; asimismo, dispuso la inaplicación de tales intereses en etapa de apelación administrativa desde el veintitrés de marzo de dos mil diez hasta el trece de julio de dos mil quince. No obstante, en este caso, la SUNAT solo aplicó intereses en etapa de reclamación, puesto que, en etapa de apelación, a partir del catorce de julio de dos mil quince, solo calculó la deuda en función al Índice de Precio del Consumidor (IPC) hasta el dieciocho de agosto de dos mil diecisiete, fecha en la que se emitió la resolución del Tribunal Fiscal que es objeto de este proceso; ello porque así lo establecía la Ley N° 30230. Añade que, conforme a lo resuelto, la Sala Superior inaplica deliberadamente la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 que postergó la suspensión de intereses por la demora en resolver la apelación administrativa. Esto, porque conforme consta en la sentencia de vista, el recurso de apelación ingresó al Tribunal Fiscal el veinte de marzo de dos mil nueve —y esta entidad tuvo para revolver hasta el veinte de marzo de dos mil diez—; sin embargo, como no se resolvió en el plazo de doce meses, la apelación se encontraba en trámite, es decir, correspondía que los intereses se suspendan desde el trece de julio de dos mil quince, tal como lo hizo la SUNAT. **d) Inaplicación del artículo 149 del Código Tributario.** Argumenta que, según la norma denunciada, en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, el procedimiento contencioso tributario tiene naturaleza trilateral y heterocompositiva, puesto que, los contribuyentes y la administración se constituyen como partes del procedimiento, en igualdad de condiciones, y la controversia es resuelta por el colegiado administrativo, que actúa de forma imparcial e independiente respecto de la SUNAT. Señala que la administración no tiene influencia en el actuar del Tribunal Fiscal, por lo que su demora no le es imputable; motivo por el cual, resulta irrazonable que la Sala Superior disponga la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en que incurrió el referido Tribunal. Máxime si se considera que tal demora ocurrió cuando no existía norma que regule la suspensión de intereses en instancia de apelación. **e) Inaplicación del último párrafo del artículo 144 y el artículo 155 del Código Tributario, así como el numeral 2 del artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS.** Refiere que la conducta omisiva de la empresa conllevó a que se devenguen los intereses moratorios como consecuencia de aceptar o permitir que el Tribunal Fiscal se tarde en resolver; toda vez que, no interpuso recurso de queja —regulado por el Código Tributario— ni se acogió al silencio administrativo negativo —regulado en la Ley N° 27584— a fin de interponer la demanda correspondiente. Menciona que el Colegiado Superior no aplicó las normas denunciadas y se limitó a señalar que la demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal vulneró el derecho del plazo razonable de la demandante y que ello incrementó su deuda tributaria con los intereses moratorios. **OCTAVO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto por el codemandado **Tribunal Fiscal**, esta Suprema Sala advierte que dicha parte denuncia las siguientes causales casatorias: **a) Vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política y del artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional.** Señala que la Sala Superior incurre en motivación aparente (o insuficiente) porque, sustentándose en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC —que no constituyen precedentes vinculantes y resuelven sin tomar en cuenta la Ley N° 30230—, ha omitido analizar adecuadamente los actuados administrativos; si lo hubiera hecho, habría advertido que por la complejidad del asunto materia de controversia se requirió mayor tiempo para emitir la resolución de intendencia de cumplimiento y para resolver los recursos impugnatorios. Refiere que en la sentencia de vista no se analizan los criterios para determinar la vulneración del derecho al plazo razonable, establecidos en las acotadas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional; a pesar de que el Colegiado Superior contaba con el expediente administrativo para evaluar cada uno de estos. Añade que, se debe considerar los criterios mencionados: **i)** complejidad del tema en controversia: se trató de un caso complejo y denso, que implicó el análisis de diversos reparos y requería la evaluación de todos los documentos probatorios presentados, **ii)** conducta procedimental de la demandante: se debe tener en cuenta que dicha parte presentó sendos escritos que generaron un mayor plazo para evaluarlos, así

como también, que no siendo diligente omitió interponer queja (como remedio procesal) o acogerse al silencio administrativo negativo para interponer la respectiva demanda contencioso administrativa, **iii)** conducta procedimental del Tribunal Fiscal: se advierte que realizó las acciones necesarias a efecto de poder resolver la controversia y respetando el derecho al debido procedimiento, **iv)** con relación a las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: cabe precisar que la demandante consintió la demora de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, al no interponer recurso de queja ni acogerse al silencio administrativo negativo. **b) Aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú.** Menciona que el control difuso es de carácter excepcional y de última ratio, por lo que solo procede cuando no se puede salvar vía interpretativa la constitucionalidad de la norma; así como también, que las normas legales gozan de presunción de constitucionalidad y son obligatorias para todos sin excepción como ordena el artículo 109 de la Constitución Política. No obstante, en este caso, la Sala Superior aplicó control difuso sin cumplir con los parámetros mínimos que lo habilitan, afectando la obligatoriedad del artículo 33 del Código Tributario y, por ende, la igualdad ante la ley y la seguridad jurídica, al permitir que las normas del ordenamiento jurídico —obligatorias y vinculantes— sean inaplicadas solo en algunos casos. **c) Inaplicación del artículo 33 del Código Tributario.** Alega que la Sala Superior incurre en error al inaplicar la norma denunciada, a pesar de ser una norma perfectamente constitucional que se encuentra en pleno vigor, en tanto, no ha sido declarada inconstitucional ni existe norma alguna que ordene la inaplicación de los intereses moratorios. Agrega que, según el artículo 28 del Código Tributario, el interés moratorio es uno de los componentes de la deuda tributaria. Este se encuentra regulado por el artículo 33 del Código Tributario, que fue modificado mediante la Ley N° 30230, la cual permite la suspensión del cómputo de intereses por el tiempo en exceso que el Tribunal Fiscal se demore en resolver los recursos apelación. **d) Inaplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1540.** Menciona que, según la acotada norma, siempre que un proceso judicial se encuentre en trámite y se analice la afectación del plazo razonable de los procedimientos contenciosos tributarios regulados por el Código Tributario, debe evaluarse el criterio de complejidad de la materia en cada caso concreto. No obstante, pese a encontrarse vigente desde el veintisiete de marzo de dos mil veintidós, el Colegiado Superior no la tuvo en cuenta al pronunciarse; lo que sí correspondía en este caso, en consideración a la complejidad de la materia controvertida. **Pronunciamiento sobre el recurso de casación interpuesto por la codemandada SUNAT NOVENO:** Con relación a la causal expuesta en el **literal a)** del considerando séptimo, mediante el cual se alega que la sentencia de vista adolece de motivación insuficiente y aparente; se tiene que la recurrente cuestiona que la Sala Superior habría sustentado su decisión aplicando básicamente los criterios desarrollados en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC, omitiendo analizar si estos eran aplicables al caso concreto, puesto que, a su consideración era necesaria la explicación de los efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable en la inaplicación de los intereses moratorios devengados, tanto más, si las referidas sentencias utilizadas no constituyen precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial y resuelven un caso diferente al analizado en este proceso. Sin embargo, teniendo en cuenta los fundamentos desarrollados en los considerandos décimo tercero, décimo cuarto, décimo quinto y décimo sexto de la sentencia recurrida, se colige que el Colegiado Superior explicó la trascendencia del respeto del derecho al plazo razonable sobre la base de los fundamentos jurídicos contenidos en la jurisprudencia constitucional utilizada, esto es: el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 04179-2014-PHC/TC (fundamento 9), N° 00295-2012-PHC/TC (fundamento 2) y N° 3778-2004-AA/TC (fundamento 21); asimismo, desarrolló la relevancia del respeto al principio de razonabilidad, a partir de lo previsto en el numeral 1.4. del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y remitiéndose a lo resuelto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 02192-2004-AA/TC y N° 00535-2009-PA/TC; aunado a ello, específicamente en el considerando décimo quinto, reconoció lo siguiente: [...] se observa que con la emisión de la segunda sentencia **se ha establecido doctrina jurisprudencial vinculante sobre este tema, en la medida que a través de la STC N° 4532-2013-PA/TC se ratifica el criterio vertido en la STC N° 4082-2012-PA/TC**, en tanto se ha dispuesto su aplicación para casos similares

en torno a la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para que los codemandados resuelvan los recursos de reclamación y apelación, por transgredir el derecho a recurrir de los contribuyentes así como el plazo razonable, lo cual incluso se condice con el argumento “a pari” cuyo significado es “Donde hay la misma razón hay el mismo derecho” que ha sido reconocido en el fundamento 9 de la STC N° 1458-2007-PA/TC y en el fundamento 31 de la STC N° 4993-2007-PA/TC. [...]” (énfasis nuestro); y, por último, a partir de los fundamentos indicados y en consideración a los actuados administrativos, la Sala Superior concluyó lo siguiente: “[...] **el 15 de octubre de 2003, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 05794-5-2003 se ordenó emitir nueva resolución administrativa por parte de la Administración Tributaria a efectos que cumpla con lo ordenado**, siendo emitido dicho pronunciamiento con **fecha 3 de diciembre de 2009** mediante Resolución de Intendencia N° 0150150000880. En el presente caso se aprecia que la demandante viene cuestionando la aplicación de los intereses moratorios respecto a la **demora en la que incurrió la Administración Tributaria al cumplir con lo ordenado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05794-5-2003**, esto es con la emisión de la Resolución de Intendencia N° 0150150000880, que si bien difiere en cuanto a la controversia de la sentencia del Tribunal Constitucional pues no se originó por la demora en exceso del plazo para resolver los recursos impugnatorios, la controversia guarda similitud en cuanto a la **vulneración al plazo razonable, en cuanto para la emisión del acto que fijo de manera definitiva la voluntad de la Administración Pública, hubo en exceso de tiempo irrazonable para culminar el procedimiento contencioso tributario.** [...]” (énfasis nuestro). De ahí que, en primer lugar, se advierte que es inexacto lo alegado por la recurrente, en tanto, la sentencia de vista no se sustentó únicamente en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC; y, en segundo lugar, no es cierto que el Colegiado Superior no haya explicado las razones por las cuales considera que lesionar el derecho al plazo razonable es razón suficiente para conllevar la inaplicación de intereses moratorios. Por ello, es necesario recalcar que toda decisión judicial debe ser leída y comprendida teniendo en cuenta la integridad de los fundamentos que la sustentan, debiéndose expresar la ratio decidendi de la resolución de la materia controvertida, tal como sucedió en este caso. Por último, a consideración de la recurrente, la sentencia de vista contravino lo resuelto en las Sentencias de Casación N° 4544-2015 Lima y N° 5476-2016 Lima porque en estas se estableció que el cobro de los intereses moratorios tiene sustento legal y como tal deben cobrarse. No obstante, es pertinente dejar en claro que, en este proceso, la legalidad de dichos intereses no ha sido objeto de controversia. Por lo demás, atendiendo a lo expuesto precedentemente, se concluye que la causal analizada deviene en **improcedente** al no encontrarse suficientemente fundamentada. **DÉCIMO:** Respecto a las causales expuestas en los **literales b) y d)** del considerando séptimo, a través de las cuales se cuestiona la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir, así como la inaplicación del artículo 149 del Código Tributario, referido a la actuación de la administración tributaria como parte en el procedimiento de apelación; se advierte que ambas están relacionadas porque buscan que la inaplicación de intereses moratorios se deje sin efecto. Por un lado, la casacionista alega que la empresa incumplió obligaciones tributarias y que, por ello, le corresponde asumir el pago de los intereses que se hayan generado. Aunado a ello, dicha parte considera que la sentencia de vista limita su función recaudadora de tributos al imputarle la demora de un tercero (Tribunal Fiscal). No obstante, partiendo de la línea argumental que sustenta las infracciones normativas analizadas, se colige que estas no han sido explicadas de forma suficiente, lo que a su vez no permite observar la trascendencia que tendrían en la resolución de la controversia; máxime si: [...] El recurso extraordinario de casación es eminentemente formal y excepcional por cuanto se estructura con precisa y estricta sujeción a los requisitos que exige la norma procesal civil constituyendo responsabilidad de los justiciables —recurrentes— saber adecuar los agravios que invocan a las causales que para dicha finalidad se encuentran taxativamente determinadas en la norma procesal toda vez que **el Tribunal de Casación no está facultado para interpretar el recurso ni integrar o remediar las carencias del mismo o dar por supuesta y explícita la falta de causal no pudiendo subsanarse de oficio los defectos incurridos** por los recurrentes en la formulación del recurso. [...]”¹⁴ (Énfasis nuestro). De este modo, habiéndose advertido que este extremo del recurso de casación carece de fundamentación suficiente, corresponde declararlo

improcedente. DÉCIMO PRIMERO: Con relación a las causales expuestas en los **literales c) y e)** del considerando séptimo, consistentes en la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230, del último párrafo del artículo 144 y el artículo 155 del Código Tributario, así como del numeral 2 del artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS; se aprecia que, según la recurrente, en aplicación de la citada Ley N° 30230, únicamente correspondía la suspensión de intereses moratorios desde su entrada en vigencia—teniendo en cuenta la ampliación de plazo regulada en la cuarta disposición complementaria transitoria— hasta la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal, tal como lo hizo en su debido momento al emitir la resolución de intendencia. Aunado a ello, la SUNAT alega que el Colegiado Superior debió analizar la conducta de la empresa demandante, ya que, al no interponer queja tributaria ni demanda contenciosa—acogiéndose al silencio administrativo negativo— consintió la demora del Tribunal Fiscal. Al respecto, se debe tener en cuenta que la fundamentación principal de la sentencia de vista se centra en los criterios desarrollados en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, al considerarlas doctrina jurisprudencial de imperativa observancia para todos los órganos jurisdiccionales. Del mismo modo, es importante recalcar que, en dicha jurisprudencia, el referido tribunal estableció aspectos determinantes para dilucidar si correspondía o no la aplicación de intereses moratorios generados durante el periodo en que la administración tributaria o el Tribunal Fiscal excedieron el plazo legal para resolver, entre ellos, la vulneración del derecho al plazo razonable. Por tanto, se colige que el sentido de la resolución emitida por la Sala Superior no estuvo orientado por una mera aplicación de las normas vigentes, sino en la verificación de aspectos como la complejidad del asunto, la actuación del administrado y el órgano resolutor, y las consecuencias de la demora, de conformidad con lo establecido por el Tribunal Constitucional; toda vez que, a pesar de no ser analizados de forma exhaustiva fueron mencionados en la fundamentación de la decisión judicial. En ese sentido, la denuncia por inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 carece de argumentación sólida que permita identificar la pertinencia de un eventual análisis de fondo; tanto más, si sobre el particular también existe criterio reiterado de este Supremo Tribunal—que, además, no ha sido contradicho por la parte—. Sin perjuicio de lo indicado, cabe precisar que la omisión de analizar el comportamiento de la empresa demandante, en cuanto a que consintió o no la demora del Tribunal Fiscal, no resulta trascendental para efectos de la resolución de la materia controvertida; máxime si se tiene en cuenta lo indicado en el considerando décimo sexto de la sentencia recurrida: [...] en el presente caso como se ha dicho, se advierte que la Administración Tributaria se **excedió del plazo para emitir la resolución de cumplimiento, de acuerdo al artículo 156° del Código Tributario**, que señala que el plazo máximo para emitir la resolución de cumplimiento es de 90 días de notificado el expediente a la Administración Tributaria. En tal sentido, se advierte que la **SUNAT transgredió el derecho al “Plazo Razonable” de la demandante, puesto que no actuó con la debida diligencia y celeridad** a fin de emitir pronunciamiento dentro del plazo legal. Asimismo, la justificación que señala la Administración Tributaria mediante la Resolución de Intendencia N° 0150250000073 respecto a la demora de dicho cumplimiento **tampoco ha expresado y evidenciado una justificación válida para ello**, [...]. Por lo expuesto, este Superior Colegiado considera que no resulta razonable y al mismo tiempo resulta atentatorio contra el derecho al plazo razonable, el haber demorado más de 5 años en emitir el pronunciamiento de cumplimiento. **Un razonamiento contrario podría orientarnos a que, se corra el riesgo de que sin dicha justificación, tanto la administración tributaria como el órgano resolutor puedan tomarse el tiempo que consideren necesario bajo un enfoque muy particular, y con ello generar intereses evidentemente exagerados**, dado que al no existir el impedimento de generar más intereses por el exceso del plazo legal, pues no tengan la necesidad de tomar en cuenta el mismo, y sobre su propio accionar se termine perjudicando a un contribuyente por hechos que no le son imputables. [...]” (énfasis nuestro). De ahí que, se advierte que este cuestionamiento carece de fundamentación suficiente, motivo por el cual, corresponde declarar **improcedente** este extremo del recurso de casación. **Pronunciamiento sobre el recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal DÉCIMO SEGUNDO:** Respecto a la causal expuesta en el literal a) del

considerando octavo, mediante el cual se alega que la sentencia de vista adolece de motivación insuficiente o aparente porque se habría sustentado en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, que no constituyen precedente vinculante y, además, no toman en cuenta la Ley N° 30230; así como también, que la sentencia recurrida no habría analizado los criterios fijados en dicha jurisprudencia para determinar la complejidad del tema controvertido, la conducta procedimental de la demandante, la conducta procedimental del Tribunal Fiscal, y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: En primer lugar, se precisa que el sustento del recurrente es sustancialmente similar al utilizado por la SUNAT en su recurso de casación, por lo cual, nos remitimos a los fundamentos expresados en el considerando noveno de este auto de calificación. De otro lado, se advierte que en el considerando décimo quinto de la sentencia recurrida se hace mención a los criterios (antes mencionados) fijados en la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, omitiéndose ahondar en el análisis de estos; empero, por la transcendencia, ello no vicia de nulidad el pronunciamiento de la Sala Superior, tanto más, si este contiene las razones mínimas que sustentan la resolución de la materia controvertida previamente delimitada en su considerando tercero, lo que —a su vez— ha permitido determinar la concretización de la vulneración del derecho al plazo razonable y la consecuente inaplicación de los intereses moratorios generados. Sobre esto último, es necesario indicar que, independientemente de que en la sentencia de vista y en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC no se realice un análisis aislado de la constitucionalidad del artículo 33 del Código Tributario, basta con consultar directamente dichos pronunciamientos constitucionales para colegir que ambos tienen como común denominador el principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable, los cuales se encuentran implícitamente reconocidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala: “[...] 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, [...]” (énfasis nuestro); y, de igual forma, en el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que establece: “1. **Toda persona tiene derecho** a que su causa sea oída equitativa, públicamente y **dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial**, [...]” (énfasis nuestro). De este modo, teniendo en cuenta la concordancia entre la norma convencional y la Carta Magna, el Tribunal Constitucional concluye la prevalencia de tales disposiciones sobre cualquier otra norma de menor jerarquía, como sucedió con la regulación del artículo 33 del Código Tributario. Por último, partiendo de que la sentencia de vista se remite al criterio constitucional antes indicado, se concluye que el alegado defecto en su motivación no tendría alguna repercusión o trascendencia; máxime si, conforme a lo expresado en el considerando décimo sexto de la resolución cuestionada, el Colegiado Superior explicó que la SUNAT transgredió el derecho al plazo razonable, porque —al no actuar con la debida diligencia y celeridad— demoró más de cinco años en emitir pronunciamiento de cumplimiento, en atención al mandato contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05794-5-2003, y ello conllevó que el procedimiento contencioso tributario culmine en un tiempo irrazonable. En consecuencia, atendiendo a que la causal analizada carece de sustento, así como también, que en otras oportunidades esta Sala Suprema ha resuelto en el mismo sentido, corresponde declarar **improcedente** este extremo del recuso del Tribunal Fiscal. **DÉCIMO TERCERO:** En cuanto a las causales expuestas en los **literales b) y c)** del considerando octavo, se tiene que ambas se relacionan entre sí, ya que el recurrente denuncia la aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú, y la consecuente inaplicación del artículo 33 del Código Tributario. Al respecto, partiremos indicando que la aplicación indebida se configura cuando la norma deviene en impertinente, esto es, cuando se ha aplicado a un caso distinto para el que está prevista, careciendo de conexión lógica entre la norma y el hecho al cual se aplica, supuesto en el cual corresponde que la parte recurrente no solo individualice la norma que estima indebidamente aplicada, sino que explique las razones por las que considera que dicha norma no resulta de aplicación al caso concreto y precisar cuál es la norma que debió aplicarse. Sin embargo, de la revisión integral de la sentencia recurrida, no se desprende que la Sala Superior haya ejercido el control difuso del precitado artículo 33, a fin de evaluar su

constitucionalidad; por lo que, la fundamentación expuesta por el casacionista resulta confusa e inconsistente para los efectos de los tipos de causales que plantea. En consecuencia, teniendo en cuenta lo indicado y al no advertirse que las infracciones normativas se encuentren suficientemente fundamentadas, ambas devienen en **improcedentes**.

DÉCIMO CUARTO: Respecto a la causal expuesta en el literal d) del considerando octavo, mediante la cual se pretende la revocación de la sentencia de recurrida en atención a la inaplicación de la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1540; se debe tener presente que, a pesar de sus alcances y de que dicha norma haya sido emitida con anterioridad a la decisión judicial cuestionada, la autoridad judicial goza de independencia y discrecionalidad para efectos de justificar sus pronunciamientos, tal como sucedió en este caso, puesto que, haciéndose referencia a los criterios desarrollados en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC se optó por inaplicar los intereses moratorios regulados en el artículo 33 del Código Tributario. Adicionalmente, se advierte que el casacionista no ha explicado de qué forma la sola aplicación del Decreto Legislativo N° 1540 —relacionada a la evaluación de la complejidad de la materia controvertida (principalmente, en instancia administrativa) — implicaría una modificación en el sentido de la resolución recurrida, tanto más si, como se ha mencionado reiteradamente, esta se sustenta en la citada jurisprudencia constitucional que, a su vez, se centra en la vulneración del derecho al plazo razonable. Bajo dicho escenario, se colige que la infracción normativa analizada carece de fundamentación suficiente y que, además, no se condice con los diversos pronunciamientos emitidos por esta Sala Suprema, motivo por el cual, deviene en **improcedente**.

DÉCIMO QUINTO: En cuanto a los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedentes las causales detalladas en los considerados séptimo y octavo del presente auto de calificación.

DECISIÓN: Por estas consideraciones, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** del catorce de diciembre de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos setenta y cuatro), e **IMPROCEDENTE** el recurso interpuesto por el codemandado **Tribunal Fiscal** del veintiuno de diciembre de dos mil veintidós (foja quinientos cinco), contra la sentencia de vista del tres de noviembre de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos cuarenta y siete); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por Cencosud Retail Perú Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el **Tribunal Fiscal**, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

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 tuvo 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.

Artículo 386.Procedencia

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.

8. Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

9. Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

10. Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

11. Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

12. Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

13. Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

14. Casación N° 3842-2014 Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el uno de agosto de dos mil dieciséis.

C-2178826-6

CASACIÓN N° 51571-2022 LIMA

Lima, tres de abril de dos mil veintitrés.-

VISTOS; con el Expediente Judicial Electrónico, y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante **Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Don Rafo 2**, del once de noviembre de dos mil veintidós, (foja dos mil quinientos veintiséis del EJE¹) contra la sentencia de vista del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós, (foja dos mil quinientos tres), que confirmó la sentencia apelada del treinta de mayo de dos mil veintidós (foja dos mil trescientos cincuenta y ocho), que declaró infundada la demanda. **SEGUNDO:** Preliminarmente, se debe mencionar que 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, debe primar la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, que precisa 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; concordado con el inciso 1 del artículo 2 de la citada ley, que dispone que, en caso de defecto o deficiencia de una ley, el juez debe aplicar los principios del derecho administrativo y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa, como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos procedimientos administrativos, incluidos los especiales. En ese orden de ideas, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza, tomando en cuenta que tiene características propias -diferentes a otras instituciones procesales-, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591², publicada en el diario oficial El Peruano el veintiséis de octubre de dos mil veintidós, que introdujo, entre

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

² 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 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.

⁴ 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:

[...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.

⁵ Nótese que se aplica solo el inciso 1 y el literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591.

⁶ **Código Procesal Civil**

Artículo 391.Interposición y admisión

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

otros aspectos, sustanciales modificaciones respecto del recurso de casación, debemos evaluar si estas son compatibles con la naturaleza del proceso contencioso administrativo, conforme lo señala la primera disposición complementaria final del mencionado código procesal. En ese orden, luego del análisis correspondiente, este colegiado supremo, con base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, introducidas por la Ley N° 31591 que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son el inciso 1° y el literal c) del inciso 2° del artículo 386⁵, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código⁶. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos -literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591-, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, y por generar un gran impacto en el interés público (tanto de los administrados y como del estado). **TERCERO:** El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en los artículos 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** se impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso⁸, y ello en tanto el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio⁹; **ii)** el recurso de casación debe indicar separadamente cada causal invocada. Asimismo, citar concretamente los preceptos legales que considere erróneamente aplicados o inobservados, precisar el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustenten su pretensión y expresa específicamente cuál es la aplicación que pretende¹⁰; **iii)** se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada¹¹; **iv)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada¹²; y, **v)** en cuanto a la tasa respectiva¹³, cumple con adjuntar el arancel judicial correspondiente por concepto de casación conforme se aprecia a foja doscientos tres del cuaderno de casación. **CUARTO:** Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: **(i)** el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; **(ii)** recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de “transferir la queja expresiva de los agravios” y resulta extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, “por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse” y porque su estudio “se limita a la existencia del vicio denunciado”; **(iii)** la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores in procedendo o el control de la logicidad) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; **(iv)** cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; **(v)** tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y **(vi)** lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **QUINTO:** En cuanto a la declaración de improcedencia, el artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, el legislador señala que: 1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388,

respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. **SEXTO:** En cuanto al requisito de procedencia previsto en el literal b) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, se verifica que la sentencia de vista materia de impugnación es pasible de ser recurrida vía casación; y en relación al literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, se aprecia que la parte recurrente cumplió con impugnar la resolución de primera instancia que le fue adversa, conforme se desprende del escrito de apelación que obra a foja ciento cuarenta y uno del cuaderno de casación, motivo por el cual no resulta exigible el cumplimiento de este requisito. **SEPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto, esta Suprema Sala advierte que la recurrente denuncia como causal casatoria, la siguiente: **Infracción normativa del artículo 70 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 122-2013-EF** La recurrente sostiene que: “[...] Dicha infracción normativa se ha producido porque en la determinación sobre base presunta, que la SUNAT ha efectuado a mi representada se ha aplicado a un supuesto de hecho no previsto en dicha norma, como es una deuda inexistente, siendo que dicha norma no lo incluye como presupuesto normativo, sino sólo al patrimonio. Así, se ha aplicado de manera extensiva y/o análoga el presupuesto normativo “Patrimonio” al supuesto “Deuda Inexistente”, lo cual evidentemente califica como una errónea interpretación normativa, sobre todo teniendo en cuenta que la determinación sobre base presunta [...] es de naturaleza y aplicación excepcional y subsidiaria a la efectuada sobre base real, infringiéndose además el precepto constitucional previsto en el inciso 9) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que prevé como uno de los principios de la función jurisdiccional la “inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos. La incorrecta e inadecuada interpretación de la sentencia apelada se hace más evidente aun cuando se hace referencia a una supuesta alineación de su interpretación de patrimonio con la ecuación contable, según la cual, el patrimonio es igual al activo menos el pasivo. La sentencia apelada se ha limitado a citar la doctrina en relación a patrimonio y a transcribir lo considerado por el Tribunal Fiscal, sin haber efectuado ninguna explicación respecto a cómo así la interacción de los pasivos en los bienes y derechos del contribuyente inciden en la determinación del patrimonio, y sin tampoco explicar cómo la variación de saldos por la consideración de un pasivo inexistente determina que este se convierta para los efectos del artículo 70 del Código Tributario en patrimonio”. **OCTAVO:** Respecto a la causal expuesta en el considerando que antecede, se advierte que la recurrente denuncia la transgresión a la norma que señala, sin embargo, al desarrollar sus fundamentos, refiere que la Sala Superior incurrió en una “incorrecta e inadecuada interpretación”, posteriormente, refiere que “la sentencia apelada se ha limitado a citar doctrina en relación a patrimonio y transcribir lo considerado por el Tribunal Fiscal, sin haber efectuado ninguna explicación respecto a [...]” y “sin tampoco explicar cómo la variación de saldos por la consideración de un pasivo inexistente determina que este se convierta para los efectos del artículo 70 del Código Tributario en patrimonio”. Por tanto, no se advierte con claridad si los cuestionamientos que realiza están referidos a la incorrecta interpretación de la norma o si se refiere a un vicio de motivación insuficiente de la sentencia de vista, lo cual resta claridad al recurso y dificulta el debate casatorio. Asimismo, se observa que la recurrente refiere, en la página siete del recurso de casación, lo siguiente: “Cómo se aprecia, se trata [del] mismo “sustento” reiterado una y otra vez (incluso por la Sentencia de segunda instancia (apelada), carente de toda explicación mayor que la alusión a [un] supuesto análisis contable que resulta impertinente al presente caso pues lo que debe determinar su interpretación son los principios legales y constitucionales antes mencionados (legalidad y tipicidad) de los cuales resulta claro que no es posible entender que cuando la norma hace

expresa mención al término y concepto patrimonio, deba entenderse también considerado o incluido el término y/o concepto pasivo (inexistente).” De lo expuesto, se advierte que la recurrente cuestiona el análisis contable de la Sala Superior calificándolo de impertinente, y señala que la interpretación que realiza la Sala sobre la norma invocada debió determinarse por los principios de legalidad y tipicidad; bajo los cuales, resultaría claro que “no es posible entender” que cuando la norma hace mención al término y concepto “patrimonio”, deba considerarse también el término “pasivo”. En este orden de ideas, es posible observar que los fundamentos del recurso no muestran con claridad los motivos por los cuales la recurrente considera que el análisis realizado por la Sala Superior resulte impertinente, ni mucho menos, las razones por las que los principios de legalidad y tipicidad, determinarían que el término “patrimonio”, al que se hace referencia en el artículo 70 del Código Tributario, deba incluir al concepto “pasivo”. Por el contrario, la Sala Superior, en su considerando décimo tercero establece: “Que, en lo concerniente a los demás argumentos esgrimidos en el recurso impugnativo que motiva la alzada, [...], resulta pertinente indicar que: i) el concepto de patrimonio utilizado por la Administración y ratificado por el Tribunal Fiscal, como activo menos pasivo, no supone una aplicación extensiva del concepto contenido en el artículo 70 del Código Tributario referido a patrimonio no declarado, pues tal como se ha señalado con antelación, durante la fiscalización se corroboró que la empresa ahora accionante registró y declaró pasivos (deudas) inexistentes, lo que originó lógicamente el incremento del patrimonio declarado por la contribuyente, configurándose así el hecho habilitante para aplicar el procedimiento de presunción previsto en el artículo 70 del invocado Código; [...]” (El subrayado es nuestro). Siendo ello así, y conforme a los fundamentos de la Sala Superior, se advierte que en el recurso de casación, la recurrente no precisa los fundamentos por los cuales considera que lo resuelto por la Sala Superior resulta incorrecto, ni tampoco los motivos por los cuales se habría incurrido en infracción a la norma que señala, por lo cual, la causal bajo análisis carece de claridad y precisión, pues impide a este colegiado examinar si realmente se configuró la interpretación errónea de la norma que invoca, por el contrario implican la intención del recurrente de que se realice un nuevo análisis de hechos y pruebas, toda vez que conforme se advierte del fundamento citado de la sentencia de vista, la recurrente insiste con un argumento que ya ha sido examinado por la Sala Superior, lo cual no se condice con la finalidad del recurso extraordinario de casación. En este orden de ideas, se advierte que los argumentos formulados como sustento de su causal no precisan los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción a la norma invocada, ni tampoco se precisan las razones por las cuales considera que la fundamentación efectuada por el Colegiado Superior es incorrecta, pues se limita a cuestionar la decisión del colegiado superior de manera imprecisa, sin formular argumento adicional alguno destinado a desvirtuar los razonamientos de la instancia de mérito, por el contrario, insiste con fundamentos señalados en su recurso de apelación, los cuales ya fueron examinados por la Sala Superior, razón por la cual la causal bajo examen resulta improcedente. **NOVENO:** En cuanto a los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedente la causal formulada por la recurrente, descrita en el considerando séptimo de la presente resolución. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Don Rafo 2**, del once de noviembre de dos mil veintidós (foja dos mil quinientos veintiséis), contra la sentencia de vista del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós, (foja dos mil quinientos tres); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

- 4 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:
[...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.
- 5 Nótese que se aplica solo el inciso 1 y el literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591.
- 6 **Código Procesal Civil**
Artículo 391. Interposición y admisión
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.
- 7 **Artículo 386. Procedencia**
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.
- 8 Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil
- 9 Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- 10 Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- 11 Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- 12 Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- 13 Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- C-2178826-7**

CASACIÓN N° 8663-2021 LIMA

Tema: SERVICIOS PRESTADOS POR SUJETOS NO DOMICILIADOS

Sumilla: En el caso en concreto, resulta necesario identificar si la persona natural sin negocio que tomó los servicios prestados por sujeto no domiciliado realiza dicha actividad de forma habitual, y para calificar la habitualidad es necesario considerar la naturaleza, la características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme al artículo 9.2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en concordancia con el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, hechos que no logró acreditar la administración tributaria.

Palabras clave: persona natural sin negocio, sujetos no domiciliados, pago de intereses por servicios prestados

Lima, diecisiete de enero de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA La causa número ocho mil seiscientos sesenta y tres guion dos mil veintiuno, 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: **I. Materia del recurso** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del veintiséis de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos diez a doscientos veintisiete del Expediente Judicial Electrónico - EJE), contra la sentencia de vista del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), que confirmó la sentencia de primera instancia, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ciento diecisiete a ciento veintiséis del EJE), que declaró infundada

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

² "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 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.

la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Mediante escrito del cuatro de junio de dos mil diecinueve (fojas doce a veinticinco del EJE), la entidad demandante SUNAT interpone demanda contencioso administrativa postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01706-10-2019, que revocó la Resolución de Intendencia N° 0260140134079/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 024-003-0292154. **Pretensión accesoria:** Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución y confirmar la validez de la Resolución de Intendencia N° 0260140134079/SUNAT. Como fundamentos de su demanda, señala que las normas tanto de la Ley del Impuesto General a las Ventas como del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas otorgan la calidad de habitual a la utilización de servicios que sean onerosos y similares a los de carácter comercial; por ello, no resulta necesario analizar la situación personal del administrado, es decir, de quien recibe el servicio, pues la norma otorga consecuencia legal directa en caso que dichos servicios presenten las condiciones mencionadas en el reglamento. **Sentencia de primera instancia** La Jueza del Décimo Noveno 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 ocho, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ciento diecisiete a ciento veintiséis del EJE), resolvió: **DECLARANDO INFUNDADA** en todos sus extremos la demanda, obrante de folios 12 a 25. En los seguidos por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra el **TRIBUNAL FISCAL** y **ALVARO GONZALO CASTRO MENDEVIL MC CUBBIN**, sobre Nulidad de Resolución Administrativa. **Sentencia de segunda instancia** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución catorce, del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), tuvo como resolución lo siguiente: **CONFIRMARON** la sentencia de fecha veintinueve de enero de dos mil veintiuno, obrante de fojas 117 a 126 del Expediente Principal, que declara infundada la demanda en todos sus extremos. En los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Castro Mendivil MC Cubbin Alvaro Gonzalo; sobre nulidad de resolución administrativa Del recurso de casación y del auto calificadorio La parte recurrente interpone recurso de casación, el mismo que es declarado procedente por esta Sala Suprema, mediante el auto calificadorio del diecisiete de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento treinta a ciento treinta y siete del cuaderno de casación), por las siguientes causales¹: **a) La vulneración al derecho a una motivación adecuada y vulneración del principio de congruencia.** Fundamenta que la sentencia de vista adolece de motivación, toda vez que no se ha respetado el principio de jerarquía de las normas y de congruencia al justificar su pronunciamiento en premisas fácticas y jurídicamente erróneas, invocando erradamente la interpretación del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como del primer párrafo del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, donde exige el examen de manera concurrente a los criterios establecidos para la calificación de la habitualidad. **b) Interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.** Menciona que la Sala Superior ha confundido la habitualidad establecida en el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, toda vez que la sentencia recurrida sostiene que la Sunat ha debido examinar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, considerando que la Sala Superior vulneró la prohibición establecida en el segundo párrafo de la norma VII del Código Tributario, referida a que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley. **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, sobre todo en lo referido al 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 el motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², 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 vulneración 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 proceso³, 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 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 entidad recurrente. **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 [...]⁴ En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la recurrente invocó, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, son normas que rigen la habitualidad de las personas naturales por utilización de servicios por sujetos no domiciliados. **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 la persona natural en el caso en concreto, el señor Álvaro Gonzalo Castro Mendivil MC Cubbin (fallecido, pero representado por su sucesión procesal), se encontraba afecto al impuesto general a las ventas por la utilización de servicios por sujeto no domiciliado. **Tercero: Pronunciamiento respecto a la vulneración del derecho a una motivación adecuada y a la vulneración del principio de congruencia 3.1.** El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 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. **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.** Asimismo, 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 recaída en el Expediente N° 3943-2006-PA/TC⁵, 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 resolvió confirmar la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la recurrente como omisión por parte de la Sala Superior. **3.6.** Respecto a la causal procesal planteada, versa sobre la motivación de las decisiones judiciales y el debido proceso (vulneración del principio de congruencia). Esta causal se caracteriza por formar parte de los derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En el caso concreto, la parte recurrente SUNAT refiere que la Sala Superior no ha respetado el principio de jerarquía de las normas y de congruencia al justificar su pronunciamiento invocando una interpretación errada del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas así como del primer párrafo del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, interpretación según la cual se exige el examen de manera concurrente de los criterios establecidos para la calificación de la habitualidad. **3.7.** Tenemos que la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señaló en su noveno considerando lo siguiente: [...] esta Sala Superior considera correcta la conclusión a la que arribó el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 1706-10-2019, consistente: "(...) si bien la utilización de servicios en el país, es una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, en el caso de personas naturales (que utilicen servicios prestados por no domiciliados) que no realicen actividad empresarial (aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración), solo serán consideradas como sujetos del impuesto (aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia), cuando realicen de manera habitual tal operación, por lo que al no haberse acreditado tal situación en el caso de autos, el reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo [...] De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que considera que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1706-10-2019 no ha incurrido en causal de nulidad, ya que se ha pronunciado respecto a que el reparo emitido por la administración tributaria no se encontraba debidamente

sustentado, pues no acreditó que la persona natural que no realiza actividad empresarial efectúe de manera habitual dicha actividad, siendo un requisito indispensable para considerarlo como sujeto al impuesto general a las ventas, por lo que procedió a levantarlo. **3.8.** Asimismo en el mismo considerando refiere lo siguiente: [...] se determina que las personas naturales que no realicen actividades empresariales, pero utilicen en el país servicios de empresas no domiciliadas serán sujetos pasivos del Impuesto General a las Ventas si la Administración Tributaria acredita la habitualidad de sus operaciones, para lo cual debe examinar su "naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó [...] De lo referido, se advierte que la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que la administración tributaria debió acreditar la habitualidad de las operaciones de las personas naturales que no realicen actividades comerciales. Asimismo, justifica por qué no corresponde aplicar en el caso concreto el impuesto general a las ventas a la persona natural sin negocio—refiriendo la norma aplicable en el presente caso—, conforme lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁶, concordante con lo previsto en el literal c) del numeral 9.1 y el numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁷. **3.9.** En ese sentido, se concluye, en este extremo, que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógicamente, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho, ha valorado los hechos referidos por las partes y ha aportado los argumentos de derecho correspondientes, con lo cual confirma la sentencia de primera instancia, concluyendo que no procedería la afectación del impuesto general a las ventas a la persona natural sin negocio, pues no se ha demostrado la habitualidad del contribuyente. Así, el colegiado superior ha permitido conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a dicha conclusión en los términos señalados por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03493-2006-PA/TC antes citado. En consecuencia, corresponde declarar **infundada** esta causal. **Cuarto: Pronunciamiento respecto a la interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas** 4.1 La parte recurrente refiere que la Sala Superior sostiene que la SUNAT ha debido examinar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones; por lo que existe una interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con lo cual se vulnera el principio de legalidad y la norma VIII del título preliminar del Código Tributario al asumir una interpretación de tipo extensiva, pues el colegiado atribuye mayor alcance al contenido expreso del dispositivo legal. **4.2.** De lo argumentado por la parte recurrente, se aprecia que las infracciones denunciadas están referidas a la regulación de las personas naturales o jurídicas afectas al impuesto general a las ventas; asimismo, regulan los supuestos de cuándo estas personas estarían sujetas a dicho impuesto, por lo que resulta necesario citarlas: **Texto Único Ordenado de la 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; ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto. La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. [...] **Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo** [...] Artículo 4.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo III, Título I del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones: 1. **Habitualidad** Para calificar la habitualidad a que se refiere el Artículo 9° del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. [...] Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial. [...] **4.3.** Se puede observar que el artículo 9.2 de Texto Único Ordenado

de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo regula en qué casos serán sujetos de dicho impuesto según el tipo de persona y su condición. Asimismo, para determinar la habitualidad establece que se calificará con base en los siguientes criterios: naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme lo establezca el reglamento. Por su parte, el referido artículo del citado reglamento establece que para calificar la habitualidad la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones y, en caso de que se trate de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial. **4.4** Para una mejor interpretación de la norma citada, se debe tener en cuenta el inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9 de la mencionada norma, que regula a los sujetos del impuesto: [...] 9.1 Son Sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicomitidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que: [...] c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados; [...] Asimismo, el inciso c) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo define al servicio como: - Inciso sustituido por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 950, publicado el tres de febrero de dos mil cuatro, disposición que entró en vigencia a partir del primer día siguiente al de su publicación, cuyo texto es el siguiente: c) SERVICIOS: 1. 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, aún [sic] cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. (*) (*) Párrafo modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1116, publicado el siete de julio del mil doce, que entró en vigencia el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación, cuyo texto es el siguiente: c) SERVICIOS: 1. 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, aún [sic] cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento. **4.5** En ese sentido, se puede inferir que, cuando el servicio es utilizado en el país, si bien es prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, por lo que la persona natural o jurídica que realice actividad empresarial o que sea habitual y que utilice los servicios prestados por no domiciliados en el país será contribuyente del impuesto; pues la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no grava operaciones entre consumidores finales. Por ello, **es necesario establecer que el sujeto pasivo en la prestación y en la utilización de servicios debe realizar actividad empresarial o ser habitual.** **4.6** En consecuencia, se verificará si la Sala Superior realizó una interpretación correcta de las normas antes citadas, de tal modo que se observe si la SUNAT cumplió con verificar la **habitualidad** conforme a lo establecido por las normas mencionadas, pues tratándose de una persona natural que no realiza actividad empresarial será considerada sujeto pasivo del impuesto general a las ventas cuando desempeñe de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto general a las ventas. Además, para determinar la habitualidad, esta se calificará con base en la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el reglamento. Asimismo, corresponde acotar que el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial. **4.7** Se advierte entonces que la Sala Superior en su considerando noveno refiere que la administración tributaria no verificó la habitualidad, es decir, la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme lo establece el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, con el cual concuerda el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto

Selectivo al Consumo. En ese sentido, refiere que la administración tributaria realizó una interpretación parcial del mencionado artículo 4 de dicho reglamento, cuando debía realizar una interpretación integral conjuntamente con el artículo 9 del referido texto único ordenado. Asimismo, la Sala Superior resalta el argumento del Juzgado al referir que este no estaba en la obligación de realizar el examen de los requisitos antes mencionados pues la misma administración tributaria refiere que al interponer el reparo no estimó necesario examinar los requisitos de habitualidad (naturaleza, características monto frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones). Por lo tanto, el reparo no se encuentra debidamente sustentado. **4.8** De lo expuesto, esta Sala Suprema advierte que la Sala Superior evaluó si la SUNAT cumplió con calificar la habitualidad con base en la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad en las operaciones, conforme lo dicta la ley y su reglamento, y determinó que no cumplió con lo establecido en las normas. Por su lado, en el recurso de casación, la SUNAT afirma que no era necesario realizar dicho análisis, pues el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas indica que "Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial" y el numeral 9.2 del mencionado artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala, en su concepto, que "[...] Conforme lo establece el reglamento [...]". En conclusión refiere que, para calificar la habitualidad tratándose de servicios solo es necesario verificar que la operación cumpla con la i) naturaleza de ser oneroso y ii) con carácter comercial. **4.9** Por lo que, sobre el primer supuesto (carácter oneroso), que el diecinueve de marzo de dos mil doce la persona natural realiza un giro de cheque por US\$ 500,000.00 (quinientos mil dólares americanos con cero centavos) a favor de la empresa no domiciliada y que dicho pago incluyó la cancelación de intereses por la suma de US\$ 360,877.11 (trescientos sesenta mil ochocientos setenta y siete dólares americanos con once centavos). De dicho análisis, infiere que resulta ser oneroso por el servicio prestado. Sin embargo, el servicio prestado lo realiza la empresa no domiciliada y no la persona natural, que es a ella a la que se le inicia la fiscalización. Además, la administración tampoco acredita correctamente el segundo supuesto (carácter comercial), pues refiere que la actividad comercial de la persona natural es el desarrollo de proyectos inmobiliarios y, a pesar de ello, no refiere de dónde obtiene tal información. **4.10** Asimismo, se toma en cuenta que, en la audiencia de vista de la causa del diecisiete de enero de dos mil veintitrés, la misma parte recurrente refirió que para acreditar que el servicio es de carácter comercial, en el caso concreto, se consideró que el servicio prestado viene de afuera y quien ha prestado dicho servicio es una empresa, por lo que estima que es un gasto empresarial. Este argumento no resulta suficiente para considerar que el servicio prestado sea de carácter comercial, pues quien debe calificar como habitual en el caso en concreto es la persona natural domiciliada que ha sido fiscalizada, mas no la empresa no domiciliada que realiza el préstamo. Por lo tanto, no se ha acreditado la habitualidad conforme lo señala la norma antes referida. **4.11** Además, es importante tener en cuenta que no existe norma que regule la cantidad de veces que una persona natural sin negocio deba utilizar un servicio para que se convierta en habitual. Por lo tanto, para calificar la habitualidad es necesario analizar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones y con estos criterios verificar si dichas operaciones son de carácter comercial, conforme una interpretación en conjunto con el numeral 9.2 del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el numeral 1 del artículo 4 del referido Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Por consiguiente, no se observa una interpretación errónea de dichas normas por parte de la Sala Superior. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del veintiséis de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos diez a doscientos veintisiete del EJE). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), 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 Superintendencia Nacional de Aduanas y de

Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la sucesión procesal de Alvaro Gonzalo Castro Mendivil Mc Cubbin (fallecido). 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 Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

³ Loc. cit.

⁴ CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil Comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

⁵ Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

⁶ Publicado el veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y cuatro en el diario oficial El Peruano.

⁷ Publicada el quince de abril de mil novecientos noventa y nueve en el diario oficial El Peruano.

C-2178826-8

CASACIÓN N° 2534-2023 LIMA

Lima, cinco de abril de dos mil veintitrés.-

VISTOS; con el Expediente Judicial Electrónico (EJE), y, **CONSIDERANDO**: **PRIMERO**: Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante **Sucoalcolera del Chira Sociedad Anónima** del diecinueve de diciembre de dos mil veintidós, (foja quinientos treinta y tres del Expediente Judicial Electrónico¹) contra la sentencia de vista del dos de diciembre de dos mil veintidós, (foja quinientos catorce), que confirmó la sentencia apelada del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, (foja trescientos noventa y siete), que declaró infundada la demanda. **SEGUNDO**: Preliminarmente, se debe mencionar que 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, debe primar la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, que precisa 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; concordado con el inciso 1 del artículo 2 de la citada ley, que dispone que, en caso de defecto o deficiencia de una ley, el juez debe aplicar los principios del derecho administrativo y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa, como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos procedimientos administrativos, incluidos los especiales. En ese orden de ideas, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza, tomando en cuenta que tiene características propias -diferentes a otras instituciones procesales-, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591², publicada en el diario oficial El Peruano el 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 lo señala la primera disposición complementaria final del mencionado código procesal. En ese orden, luego del análisis correspondiente, este colegiado

supremo, con base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, introducidas por la Ley N° 31591 que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son el inciso 1³ y el literal c) del inciso 2⁴ del artículo 386⁵, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código⁶. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos -literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591-, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, y por generar un gran impacto en el interés público (tanto de los administrados y como del estado). **TERCERO**: El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** se impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso⁸, y ello en tanto el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio⁹; **ii)** el recurso de casación indica separadamente cada causal invocada y cita concretamente los preceptos legales que considera erróneamente aplicados o inobservados, precisa el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustentan su pretensión y expresa específicamente cuál es la aplicación que pretende¹⁰; **iii)** se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada¹¹; **iv)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada¹²; y **v)** en cuanto a la tasa respectiva¹³, adjunta el arancel judicial correspondiente por concepto de casación conforme se aprecia a foja quinientos cuarenta y cuatro. **CUARTO**: Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: **(i)** el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; **(ii)** recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de “transferir la queja expresiva de los agravios” y resulta extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, “por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse” y porque su estudio “se limita a la existencia del vicio denunciado”; **(iii)** la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores en procedendo o el control de la logicidad) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; **(iv)** cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; **(v)** tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y **(vi)** lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **QUINTO**: En cuanto a la declaración de improcedencia, en el artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, el legislador señala que: 1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. **SEXTO:** En cuanto al requisito de procedencia previsto en el literal b) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, se verifica que la sentencia de vista materia de impugnación es pasible de ser recurrida vía casación; y en relación al literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, se aprecia que la parte recurrente ha cumplido con impugnar la resolución de primera instancia que le fuera desfavorable, conforme se verifica del escrito de apelación del nueve de septiembre de dos mil veintidós, que corre a foja cuatrocientos veintinueve del EJE. **SEPTIMO:** De la revisión del recurso de casación materia de calificación, esta Suprema Sala advierte que la recurrente denuncia como causales casatorias las siguientes: **a) Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos VII del Título Preliminar y 197 del Código Procesal Civil.** Señala que el principio de congruencia procesal se encuentra íntimamente relacionado con el derecho a la debida motivación de las resoluciones, debiendo existir armonía entre la motivación y lo resuelto por el juzgador; lo cual, refiere que la Sala Superior no ha cumplido, ya que cita normas que no resultan aplicables al presente caso, pero de manera confusa termina por aplicarlas creándole obligaciones y responsabilidades que no le corresponden. **b) Inaplicación del principio de igualdad establecido en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y del inciso 2 del artículo 66 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; Interpretación errónea de los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú y del inciso 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; aplicación indebida de los artículos 17 y 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo e inaplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.** Sostiene que la instancia de mérito no se ha pronunciado de manera clara y lógica respecto a que el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago para la emisión de guías de remisión no es un elemento constitutivo para el acogimiento a la restitución del Drawback; ya que, refiere que por el contrario la Sala Superior ha centrado su análisis en la necesidad de que las guías de remisión cumplan con todos los requisitos legales para su emisión, cuando lo que realmente corresponde es demostrar, ya sea con las guías de remisión o con cualquier otro medio, que la materia prima adquirida se utilizó en el proceso productivo de los bienes a exportar. Asimismo, alega que no existe ninguna norma que señale que para el acogimiento a la restitución del Drawback, el productor-exportador deba acreditar haber participado en todas y cada una de las etapas del proceso productivo, lo que debe acreditarse es que los insumos importados directamente o adquiridos de terceros, se utilizaron en el proceso productivo del bien exportado; es por ello que dentro del proceso se detalló cómo se obtiene el costo de producción, teniendo en cuenta que el producto terminado es destinado para exportación y/o venta nacional y vienen a ser centros de costos comunes a todos los procesos productivos, ejecutándose cada fin de mes un proceso de distribución de los costos que se contabilizan en éstos, hacia los centros de costos productivos: extracción de jugo, evaporación, fermentación y destilería. Del mismo modo, precisa que el Colegiado Superior ha indicado que no se encuentra acreditado el ingreso de la materia prima al centro de producción, a fin de que sean incorporados o utilizados en la mercancía exportada con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías observadas; empero, refiere que la instancia de mérito no ha advertido ni se ha pronunciado respecto a los tickets de balanza que se adjuntaron con las guías de remisión como medio probatorio; por lo tanto, señala que esta falta de análisis y pronunciamiento por parte de la Sala Superior configura una defectuosa valoración de las pruebas aportadas y por lo tanto una defectuosa motivación de la resolución materia del presente recurso de casación; añade, que se debe tener en cuenta que de la lectura de los artículos 17 y 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago vigente a la fecha de las operaciones observadas, se establece claramente que, en ese entonces, no era exigible consignar en las guías de remisión, las facturas emitidas por los vendedores.

Igualmente, señala que a lo largo del proceso de fiscalización presentó las guías de remisión que sustentaban el traslado de la caña de azúcar; además, que cumplió con presentar al fiscalizador alrededor de quince mil setecientas guías de remisión; sin embargo, precisa que la Sala Superior indica que no existe fehaciencia del traslado de la caña de azúcar debido a que los números de las guías de remisión no fueron consignados en facturas emitidas por la adquisición de la caña de azúcar y por tal razón, no es posible afirmar que las materias primas de las referidas facturas fueran incorporadas en el proceso productivo de las mercancías exportadas. Finalmente, manifiesta que la errada aplicación de la norma en el tiempo por parte de la instancia de mérito, transgrede el principio constitucional de legalidad y de esa manera se vulnera su derecho a la seguridad jurídica. **OCTAVO:** Que, respecto a las causales expuestas en el considerando que antecede, en cuanto a que la Sala Superior cita normas que no resultan aplicables al presente caso y que ha centrado su análisis en la necesidad de que las guías de remisión cumplan con todos los requisitos legales para su emisión, cuando lo que realmente corresponde es demostrar por cualquier medio, sea con las guías de remisión o con cualquier otro medio que la materia prima adquirida se utilizó en el proceso productivo de los bienes a exportar; además, que no existe ninguna norma que señale que para el acogimiento a la restitución del Drawback, el productor-exportador deba acreditar haber participado en todas y cada una de las etapas del proceso productivo; que la instancia de mérito no ha advertido ni se ha pronunciado respecto a los tickets de balanza que se adjuntaron con las guías de remisión como medio probatorio; por lo tanto, señala que esta falta de análisis y pronunciamiento por parte de la Sala Superior configura una defectuosa valoración de las pruebas aportadas; y que, a lo largo del proceso de fiscalización presentó las guías de remisión, que sustentaban el traslado de la caña de azúcar; así como cumplió con presentar al fiscalizador alrededor de quince mil setecientas guías de remisión. Al respecto, esta Sala Suprema considera que principalmente se debe tener en cuenta los aspectos formales del presente recurso, puesto que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. Por lo que, evaluando los fundamentos presentados por la parte recurrente, se observa que éstos están dirigidos a cuestionar el criterio asumido por las instancias de mérito, mediante argumentos básicamente fácticos y pretendiendo una nueva revaloración de los medios probatorios actuados en el proceso, lo que no se condice con la finalidad y naturaleza del presente recurso. Sin perjuicio de lo antes señalado, al efectuar una revisión de la sentencia de vista materia de impugnación, se advierte que el Colegiado Superior ha expresado las razones claras y específicas de la conclusión a la que ha arribado, teniendo en cuenta no sólo los agravios presentados por el apelante, sino también los medios probatorios ofrecidos y actuados por el Juez de primera instancia, así como el expediente administrativo presentado y las normas legales correspondientes, conforme se verifica de los considerandos séptimo a noveno de la resolución impugnada, en el que se concluye que la empresa accionante se había acogido incorrectamente al Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback, al no acreditar su condición de productor – exportador del producto exportado con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías, siendo que en algunos casos no presentó las guías de remisión y en otros se observó que no acreditó el traslado y utilización de la materia prima en la producción de lo exportado, no acreditó el traslado y la utilización del insumo importado en la producción de lo exportado ni tampoco acreditó el traslado de la mercancía al Terminal de Almacenamiento para su exportación según lo determinado por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08997-A-2021. En consecuencia, se advierte que en sí, lo que existe es una disconformidad con lo resuelto por la Sala Superior, que le resulta desfavorable a los intereses de la recurrente, pero sobre la base de alegaciones fácticas y probatorias que no procuran desvirtuar lo expresado por la instancia de mérito, más aún si se tiene en cuenta que el cuestionamiento que se realice mediante una infracción normativa, debe basarse en la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en la sentencia materia de impugnación, existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; por lo tanto, teniendo en cuenta lo indicado en los párrafos precedentes, no se aprecia infracción normativa alguna de los artículos denunciados, razones por las cuales el recurso deviene en **improcedente**. **NOVENO:** En cuanto a los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse

declarado improcedentes las causales contenidas en el considerando séptimo. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Sucroalcolera del Chira Sociedad Anónima** del diecinueve de diciembre de dos mil veintidós, (foja quinientos treinta y tres) contra la sentencia de vista del dos de diciembre de dos mil veintidós (foja quinientos catorce); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por Sucroalcolera del Chira Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, **sobre** acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CORANTE MORALES, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

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

² 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 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.

⁴ 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:

[...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.

⁵ Nótese que se aplica solo el inciso 1 y el literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591.

⁶ Código Procesal Civil

Artículo 391. Interposición y admisión

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.

⁷ Artículo 386. Procedencia

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.

⁸ Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil

⁹ Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹⁰ Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹¹ Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹² Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹³ Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

C-2178826-9

CASACIÓN N° 1632-2023 LIMA

Lima, cinco de abril de dos mil veintitrés

VISTOS; el Expediente Judicial Electrónico (EJE) y el cuaderno de casación formado por esta Sala Suprema; y, **CONSIDERANDO: PRIMERO.** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del codemandado **Tribunal Fiscal**, con fecha once de noviembre de dos mil veintidós (fojas setecientos veintidós a setecientos veintinueve del Expediente Judicial Electrónico¹), y por la Procuradora de la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y**

de Administración Tributaria (SUNAT), con fecha diecisiete de noviembre de dos mil veintidós (fojas setecientos setenta y tres a setecientos noventa y uno), ambos contra la sentencia de vista de fecha veintiséis de octubre de dos mil veintidós, contenida en la resolución número veintiuno, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de Lima (fojas seiscientos ochenta y tres a setecientos cuatro), que confirmó en parte la sentencia apelada de fecha trece de julio del dos mil veintidós (fojas quinientos noventa y dos a seiscientos diez), que declaró fundada en parte la demanda. Para cuyo efecto se debe proceder a calificar si dicho recurso cumple o no con lo dispuesto en los artículos 35 (inciso 3) y 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-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° 013-2008-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 administrados. **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 35, 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 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 35 y 36 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: el inciso 1³ e inciso 2⁴ (literal c) del artículo 386⁵ del Código Procesal Civil, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391⁶ del mismo cuerpo normativo. Es decir, corresponde inaplicar los requisitos de procedencia contenidos en los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ y de admisibilidad 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 35 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 interponen contra una sentencia expedida en revisión por una Sala Superior, que como órgano de segundo grado, pone fin al proceso; ii) ante la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub. Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de Lima que emitió la resolución impugnada; iii) fueron interpuestos dentro del plazo de diez días de notificada la resolución impugnada; y, iv) no adjuntan aranceles judiciales por concepto de sus recursos de casación, al ser entidades del estado que se encuentra exoneradas de gastos judiciales. Habiendo superado el examen, corresponde verificar si los recursos cumplen 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. **SÉPTIMO.** 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, el inciso 1 y literal c) del inciso 2 del 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 e inciso 2 (literal c) del artículo 386 del Código Procesal Civil; de aplicación supletoria, se tiene que las recurrentes interponen sus recursos de casación contra la sentencia de vista (fojas sesientos ochenta y tres a setecientos cuatro), en cuanto confirma en parte la sentencia de primera instancia, que declaro fundada en parte la demanda interpuesta por **Motores Latinoamericanos Sociedad Anónima Cerrada**. Por lo tanto, corresponde a continuación verificar si los recursos de casación se encuentran incursos en alguno o algunos de los supuestos de improcedencia establecidos en el modificado artículo 393

del dispositivo legal acotado. **DÉCIMO.** En el presente caso, el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del codemandado **Tribunal Fiscal**, ha interpuesto recurso de casación, que se sustentan en las siguientes causales: **a) Infracción normativa por indebida interpretación de los alcances del Decreto Supremo N° 353-84-EFC.** Señala que la Sala Superior incurre en error de interpretación del referido dispositivo, al considerar, que por tratarse de importación partes y piezas incluso paquetes desarmados sistemas CKD realizada por una empresa ensambladora autorizada de la zona de aplicación del Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera peruano-colombiano de 1938, le correspondería automáticamente el desgravamen arancelario de la posición Nabandina 87.12.01 .01. Indica que la posición 87.12.01.01, comprende a los paquetes desarmados en sistema CKD de los vehículos clasificados en las posiciones 87.09 a 87.11, y como tal correspondería verificar si la importación de tales partes y piezas incluso paquetes desarmados sistemas CKD calzan con las características de las posiciones 87.09 a 87.11., o en su defecto verificarse si presentan las características de un vehículo de la partida 87.02; o en otra posición (ítem) del Arancel Común. Agrega que el Tribunal Fiscal efectuó una aplicación conjunta y armonizada del Convenio de Cooperación Aduanera peruano-colombiano, ya que las características de las Trimotos de carga que se presentan en sistema CKD (completamente desarmado) serían utilizadas para el transporte de carga, y les correspondería clasificarse en la Partida NABANDINA 87.02.04.00, en aplicación de la Primera y Segunda literal a) Reglas Generales de Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas (NAB) **DÉCIMO PRIMERO.** También la Procuradora Pública de la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT**, ha interpuesto recurso de casación, que se sustentan en las siguientes causales: **a) Interpretación errónea de lo dispuesto en el artículo 1 y 4 del Decreto Supremo N° 353-84-EFC y de su Anexo parte b).** La recurrente denuncia que la sentencia de vista efectúa una errónea interpretación del Decreto Supremo N° 353-84-EFC, al considerar que apertura dos partidas o posiciones específicas e independientes que otorgan un tratamiento arancelario específico a los paquetes desarmados sistema CKD señalando que deben estar destinados a empresas ensambladoras autorizadas, ya que no tiene en cuenta, que lo que se ha aperturado son solo ítems o subposiciones (que en total son 10), que no pueden ser interpretados por separado, sin considerar la Subposición o Subpartida y la Partida o Posición al que pertenecen, para identificar el tipo de mercancía a la que pertenecen. Agrega que tal interpretación errada, dejaría sin efecto las condiciones señaladas en el Protocolo Modificatorio del Convenio PECO, como por ejemplo la indicada en su Artículo I por el cual las mercancías solo deben ser destinadas, consumidas y usadas en la zona del Convenio, o que quedaría sin efecto las normas complementarias del Convenio como el Decreto Supremo N° 015-94-EFC que establece las condiciones y procedimientos para acogerse al beneficio de este Convenio, como la regularización del beneficio. Señala que, para la Sala Superior, lo único que debería tenerse en cuenta es han sido destinadas a empresas ensambladoras autorizadas. Indica que lo que describe el artículo 4 del Decreto Supremo N° 353-84-EFC, no tiene por finalidad establecer una exoneración, solo busca otorgar una facilidad aduanera a favor de determinados sujetos respecto a partes y piezas de una mercancía. **b) Inaplicación de lo dispuesto en el numeral 3 del Artículo VIII del Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera peruano-colombiano aprobado mediante Resolución Legislativa N° 23254 y puesto en vigencia mediante Decreto Supremo N° 069-82-EFC.** Denuncia que la Sentencia no ha aplicado el referido dispositivo, que establece que el Arancel Común PECO será aplicado teniendo en cuenta las normas, reglas, e instrumentos complementarios que son provistos por la NABANDINA. Precisa que la NABANDINA señala cuatro reglas generales interpretativas y una regla general complementaria, que las primeras comienza determinando la posición, en base al texto de las partidas, y por último la regla general complementaria permite determinar la subposición e ítem. Indica que para la SUNAT, en aplicación estricta de las disposiciones que regulan la clasificación arancelaria precisadas por el Protocolo Modificatorio, las mercancías tiene las características de las trimotos de carga para el transporte de mercancías, y corresponden ser clasificadas en el ITEM 87.02.04.00 al contar con la estructura mecánica de un vehículo automóvil (marcha atrás y diferencial) y no en el ITEM 87.12.01.01, que ello se

desprendería de la información técnica que consta en el expediente administrativo. **c) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú por deficiencias en la motivación.** Señala que la sentencia posee una motivación incoherente, porque en el considerando quinto al analizar la pretensión principal, avala el proceso seguido para la determinación de la clasificación arancelaria de la mercancía, las normas en que se sustentan, asimismo corrobora que se merituaron las pruebas aportadas; sin embargo, termina pronunciándose sobre la pretensión subordinada. Agrega que en la demanda solo se cuestionó la clasificación arancelaria de las mercancías, pero que la segunda instancia ha acogido la aplicación del Decreto Supremo N° 353-84-EFC para negar la necesidad de efectuar una clasificación arancelaria, lo que ha significado una desviación del debate procesal planteado. Señala que también se ha efectuado una motivación aparente e insuficiente, porque no efectúa una evaluación sistemática e integradora de las disposiciones originales del Protocolo y del alcance de las modificaciones que introdujo el Decreto Supremo N° 353-84-EFC, más bien confunde lo que es una Posición y un ÍTEM, y no tendría en cuenta, que este último solo podría ser interpretado respecto a la Subposición y Posición a la que pertenece. Expone que la posición 87.12.01.01 introducida por el Decreto Supremo N° 353-84-EFC se inserta dentro de la subposición 87.12.01 "Para motocicletas y sidecares", y que dichas partes y piezas sueltas y accesorios corresponden a dichos vehículos. Agrega que los mismo consisten en Trimotos de carga importadas sin ensamblar, que tienen una estructura mecánica que presenta características de los vehículos automóviles, por lo que aún vengán presentados en paquetes CKD, no les corresponde ser clasificados en el ÍTEM 87.12.01 .01 liberado del pago de derechos arancelarios, sino en el 87.02.04.00. **DÉCIMO SEGUNDO.** Emitiendo pronunciamiento sobre la causal contenida en el **literal c) del considerando décimo primero**, si bien denuncia la vulneración al debido proceso, por supuesta afectación al derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, su fundamentación no especifica cuáles serían los vicios sustanciales en que habrían incurrido la resolución objeto del recurso. Se aprecia que se sustenta en argumentos inexactos de motivación incoherente, pues se advierte que el superior no ha analizado en su quinto considerando los aspecto señalados de la pretensión principal como sostiene la recurrente, asimismo tampoco dicho considerando refiere tales aspectos; por el contrario, el superior ha delimitado en el décimo considerando, su pronunciamiento a la pretensión subordinada, señalando expresamente, como fundamento de esto último, que ha quedado consentido el extremo de la pretensión principal. Por otro lado, si bien la SUNAT también denuncia motivación aparente e insuficiente, sus argumentos solo sustentan su posición respecto a clasificación arancelaria postulada durante el proceso (posición 87.02.04.00), así como su fundamento legal, como es la interpretación sistemática e integradora que postula del numeral 3 del artículo VIII del Protocolo modificatorio del Convenio de Cooperación aduanera peruano-colombiano y del Decreto Supremo N° 353-84-EF, es decir, sustenta una infracción de carácter procesal, en normas de carácter material, lo cual resulta no congruente con la naturaleza de la norma procesal infringida¹, y no fundamenta la falta de motivación en la resolución recurrida. Cabe agregar que conforme se aprecia de sus argumentos, se verifica que en el fondo se pretende cuestionar los criterios desplegados por las instancias de mérito a fin de que se asuma por válida la tesis postulada en el presente proceso, y más bien carece de fundamento, lo que hace que la infracción denunciada este 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 TERCERO.** En cuanto a las causales materiales contenidas en el **literal a) del considerando décimo, y literales a) y b) del considerando décimo primero**, corresponde señalar que la Corte Suprema ha establecido en abundante jurisprudencia uniforme tales como la Casación N° 4595-2019 de fecha veintiséis de mayo del dos mil veintidós, Casación N° 4934-2019 de fecha dieciocho de agosto del dos mil veintidós, Casación N° 8791-2019 de fecha doce de mayo del dos mil veintidós, Casación N° 9421-2019 de fecha tres de noviembre del dos mil veintidós, entre otras; la interpretación del Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938, y las modificaciones al Arancel Común incorporadas a la legislación nacional mediante Decreto Supremo N° 353-84-EFC, (que se apertura la subpartida arancelaria N° 87.12.01.01 denominada

"Partes y piezas, incluso paquetes desarmados sistemas CKD destinados a empresas ensambladoras autorizadas"). Tales pronunciamientos de fondo han establecido también la clasificación arancelaria que corresponde a los vehículos denominados "Trimotos de carga con sistemas o paquetes CKD", que corresponde a la contenida en la Subpartida Nabandina 87.12.01.01, introducida por el referido Decreto Supremo N° 353-84-EFC. En consecuencia, la Corte Suprema ha desestimado, reiterados recursos sustancialmente iguales al interpuesto en el presente caso, y este Colegiado Supremo no advierte argumentos adicionales y suficientes en el recurso que demuestren fundamento para modificar el criterio jurisprudencial establecido, por lo cual estas causales se encuentran incurso en el supuesto de improcedencia contenido en literal b) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo en **improcedentes. DÉCIMO CUARTO.** 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. [...]. DECISION** 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: **IMPROCEDENTES** los recursos de casación interpuestos por: **1) el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del codemandado Tribunal Fiscal**, con once de noviembre de dos mil veintidós (fojas setecientos veintidós a setecientos veintinueve); y, **2) la Procuradora Pública de la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, con fecha diecisiete de noviembre de dos mil veintidós (fojas setecientos setenta y tres a setecientos noventa y uno); contra la sentencia de vista de fecha veintiséis de octubre de dos mil veintidós emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub. Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de Lima (fojas seiscientos ochenta y tres a setecientos cuatro). Por último, **DISPUSIERON**, la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y, devolvieron los actuados; en los seguidos por Motores Latinoamericanos Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, **sobre acción contencioso administrativa**; notifíquese. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra, SS. BURNEO BERMEJO, **BUSTAMANTE ZEGARRA**, CORANTE MORALES, DELGADO AYBAR, 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 "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."

⁴ "2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: [...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio."

⁵

⁶ Artículo 391 del Código Procesal Civil:

"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.

7. Artículo 386 del Código Procesal Civil:

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".

[...].

8. Casación N° 906-2001 PUNO, publicada en el diario oficial El Peruano el cinco de noviembre del dos mil uno.

C-2178826-10

CASACIÓN N° 2537-2023 LIMA

Lima, cinco de abril de dos mil veintitrés

VISTOS; con el Expediente Judicial Electrónico (EJE), y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso extraordinario de casación presentado por la empresa demandante British American Tobacco del Perú Holdings S.A. mediante escrito del trece de diciembre de dos mil veintidós (folios 440-511 del EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis del veintinueve de noviembre de dos mil veintidós (folios 411-434 del EJE) que confirmo la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número siete, del veintisiete de septiembre de dos mil veintidós (folios 270-284 del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **SEGUNDO:** Al respecto, 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 la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone 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, que precisa 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; concordado con el inciso 1 del artículo 2 del citado texto que dispone que en caso de defecto o deficiencia de la Ley, el Juez debe aplicar los principios del derecho administrativo, y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los procedimientos administrativos, incluyendo los especiales. En el sentido de lo antes indicado se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales-, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia, antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591², publicada en el Diario Oficial El Peruano con fecha 26 de octubre de 2022, 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 señala la Primera Disposición Complementaria Final del mencionado

Código Procesal. En ese orden, luego del análisis correspondiente, este Colegiado Supremo en base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativas, y en específico, a los artículos 35 y 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, se considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son: el inciso 1³ y literal c) del inciso 2⁴ del artículo 386⁵, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil⁶. Debiendo precisarse que los requisitos de admisibilidad omitidos, estos son: Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil introducidos por la Ley N° 31591, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, además de generar un gran impacto en el interés público (administrados y el estado).

TERCERO: El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: i) se impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso⁸, siempre que el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio⁹; ii) 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 pretende¹⁰; iii) se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada¹¹; iv) fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada¹²; y, v) en cuanto a la tasa respectiva¹³, no adjunta el arancel judicial correspondiente por concepto de casación, puesto que se encuentra exento del pago del mismo. **CUARTO:** Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: (i) el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; (ii) recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de "transferir la queja expresiva de los agravios" y resulta extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, "por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse" y porque su estudio "se limita a la existencia del vicio denunciado"; (iii) la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores en procedendo o el control de la logicidad) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; (iv) cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; (v) tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y (vi) lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **QUINTO:** En cuanto a la declaración de improcedencia, el artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, el legislador señala que: "1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También declara la improcedencia del recurso cuando: a. Carezca manifestamente 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos.” **SEXTO:** En cuanto al requisito de procedencia previsto en el literal b) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, se verifica que la sentencia de vista materia de impugnación es pasible de ser recurrida vía casación; y en relación al literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, se aprecia que la parte recurrente ha cumplido con impugnar la resolución de primera instancia que le fuera desfavorable, conforme se verifica del escrito de apelación del treinta de septiembre de dos mil veintidós (folios 290-353 del EJE). **Infracciones denunciadas por la empresa demandante British American Tobacco del Perú Holdings S.A. SÉPTIMO:** De la revisión del recurso de casación materia de calificación, esta Suprema Sala advierte que la empresa recurrente denuncia las siguientes causales casatorias: **I) Vulneración del debido proceso por violación del derecho de defensa que contraviene lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Como argumentos que sustentan la referida infracción normativa señala lo siguiente: Señala que la Sala Superior no ha analizado debidamente la apelación, que la sentencia de vista ha vulnerado el derecho a la defensa al analizar la demanda bajo una perspectiva errada señalando que la compañía vendría discutiendo la imposición de la infracción aduanera cuando la controversia es la impugnación de tributos a la importación por incorrecta clasificación arancelaria por parte de Sunat, así como la violación al principio de predictibilidad, confianza legítima y seguridad jurídica por parte de Sunat y el Tribunal Fiscal producto de la inaplicación de la resolución de clasificación arancelaria contenida en la Resolución de División N° 000-2016-000569. **II) Aplicación incorrecta e indebida del Decreto Supremo N° 0342-2016-EF.** Señala que la Administración Tributaria para determinar la partida arancelaria del producto “Cigarrillos Pall Mall”, ha aplicado erradamente las reglas generales para la interpretación del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF como consecuencia de un errado análisis merceológico, arbitrario e ilegal, por el cual el producto ha sido considerado bajo la SPN 2402.20.20.00 Señala que en los Boletines Químicos números 118-2018-019987 y 019985 emitidos por la División de Laboratorio Central de la Sunat, éstas no sustentan las razones técnicas y merceológicas en base a las cuales consideró que los CIGARRITOS PALL MALL correspondían a un “cigarrillo” por lo que considera que dichos boletines son documentos insuficientes y no se encuentran debidamente motivado para servir de base a un procedimiento de clasificación arancelaria. **III) Violación de lo dispuesto en la resolución de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 507-2012/SUNAT/A.** Señala la recurrente que la clasificación arancelaria de los “CIGARRITOS PALL MALL” en la SPN 2402.10.00.00 sienta sus bases en la emisión de la Resolución de División N° 000-2016-000569, resolución que corresponde a un acto administrativo emitida en virtud de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 507-2012/SUNAT/A, que aprueba el procedimiento específico de la clasificación arancelaria de mercancías, DESPA-PE.00.009, versión 3, señalando el recurrente que las resoluciones de clasificación arancelaria constituyen pronunciamiento de observancia obligatoria y por tanto dicho acto administrativo refiere que es vinculante para la Sunat como para los administradores y sobre el cual la empresa consignó en las DAM de importación la SPN 2402.10.00.00, sin embargo en el presente caso la aplicación de la Resolución de División N° 000-2016-000569 no ha sido reconocida a efectos de la clasificación arancelaria de los cigarrillos Pall Mall. **IV) Vulneración del artículo 55 de la Constitución Política del Perú.** Señala la recurrente que la Sala Superior, el Tribunal Fiscal y Sunat recurrieron a Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea sobre la Partida 2402, la subpartida 2402.10.00 y la subpartida 2402.20.10, argumentando la Sala que la alusión a las Notas Explicativas por la Sunat y el Tribunal Fiscal serían meramente referencial, sin embargo, señala la recurrente que dicha afirmación no se condice con la realidad, toda vez que, es en base a la diferenciación entre cigarrillos y cigarrillos contenida en las mencionadas Notas Explicativas que la Sunat y el

Tribunal Fiscal identificaron las características merceológicas que debería tener la mercancía a efectos de ser reconocidas e identificadas como “cigarrillo” y/o “cigarrillo”, que de no haberse recurrido a las mencionadas Notas Explicativas, la definición y alcance de cigarrillos sería la desarrollada en la Resolución de División N° 000-2016-000569. Asimismo, señala que recurrir a las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea por la Subpartida Arancelaria 2402.10.00 se transgrede la normativa nacional por no formar parte de la legislación peruana al no haber sido incorporadas mediante tratado y/o acuerdo suscrito por el Estado peruano conforme al artículo 55 de la Constitución Política del Perú que establece que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. Análisis de las infracciones normativas planteadas por British American Tobacco del Perú Holdings S.A. **OCTAVO:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal contenida en el literal i) del séptimo considerando sobre vulneración del debido proceso por violación del derecho de defensa que contraviene lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Esta Sala Suprema advierte que no cumple con las exigencias de precisión y claridad, pues si bien la recurrente denuncia vulneración al derecho de defensa, sin embargo, se advierte que ha sido formulada sin cumplir las exigencias técnicas en la formulación del recurso con precisión y claridad, en tanto no se centra en la forma como se habría producido la infracción de la norma a efectos de permitir el control de derecho, sino en alegaciones y en cuestionamientos al pronunciamiento de la sentencia de vista; sumado a ello, que el recurso lo destina a que se revoque la sentencia de vista, sin embargo invoca causal de infracción de norma procesal y lo orienta a infracciones de norma sustantiva, no resultando claro en el desarrollo de su recurso, ni hay precisión en si la vulneración trata de infracción a norma sustantiva, o a falta de motivación sobre la misma; por todo ello, la causal denunciada resulta **improcedente**. **NOVENO:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal denunciada en el literal ii) respecto a que la sala superior al momento de resolver ha realizado una aplicación incorrecta e indebida del Decreto Supremo N° 342-2016-EF. Al respecto, es del caso resaltar que cuando se recurre a un recurso técnico como es el de casación, resulta imperativo el cumplimiento de las exigencias de procedencia, porque no se trata de efectuar alegaciones ni cuestionamientos, sino en esencia de desarrollar jurídicamente las infracciones que hubiere incurrido la sentencia impugnada, precisando en que extremos y bajo que razonamientos se habrían configurado las infracciones, y no solo invocar la norma que habría sido inaplicada sin orientarse a un adecuado desarrollo con claridad y precisión que configuren la infracción normativa; si bien la recurrente señala que para determinar la partida arancelaria del producto “Cigarrillos Pall Mall” se ha aplicado erradamente las reglas generales para la interpretación del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 342-2016-EF como consecuencia de un errado análisis merceológico, ya que el Boletín Químico N° 118-2018- 019937 emitido por la División de Laboratorio Central de la Sunat no sustentó las razones técnicas y merceológicas en base a las cuales consideró que “Cigarrillos Pall Mall” correspondía a un “cigarrillo”, por lo que considera al mencionado Boletín como documento insuficiente que no sirve de base a un procedimiento de clasificación arancelaria; se advierte que el recurso, en realidad, se dirige a obtener la revaloración de las pruebas, modificación de la base fáctica y modificación del criterio asumido por el colegiado superior a partir de la discrepancia que la impugnante mantiene con la decisión jurisdiccional adoptada por la instancia de mérito, en relación con la desestimación de la demanda respecto a la clasificación de la partida arancelaria, obviando que la sede casatoria no es una tercera instancia, sino que en estricto tiene por función el control del derecho. No habiendo cumplido la recurrente con las exigencias de precisión y claridad de las causales en compatibilidad con los fines nomofiláticos del recurso de casación, la causal invocada resulta **improcedente**. **DÉCIMO:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal denunciada en el literal iii) sobre violación de lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 507-2012/SUNAT/A. Advirtiendo de este extremo del recurso que pretende se determine la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal, señalando que las resoluciones de clasificación arancelaria constituyen pronunciamiento de observancia obligatoria y por tanto la Resolución de División N° 000-2016-000569, - emitida en virtud de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 507-2012/SUNAT/A- es vinculante para la Sunat como para los administrados y sobre el cual la empresa consignó en las DAM de importación la SPN 2402.10.00.00, pero no ha sido reconocida a efectos de la clasificación arancelaria de los

Cigarritos Pall Mall, alegaciones referidas a la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal que no corresponden examinar en sede casatoria, en tanto no es objeto de casación lo resuelto o no en las instancias administrativas, sino la finalidad prevista legalmente para este recurso extraordinario es el control de derecho de la sentencia de vista. Se advierte asimismo que la recurrente se orienta a expresar su discrepancia con los fundamentos de la recurrida, y no desarrolla con claridad para efectos nomofiláticos, el modo en que la sentencia de vista habría incurrido en la infracción denunciada. Además de ello, la recurrente no demuestra la incidencia directa de la infracción denunciada sobre la decisión impugnada, pues esta debe revestir un grado tal de trascendencia o influencia cuya corrección tenga como consecuencia inevitable la modificación del sentido del fallo o de lo decidido en la resolución impugnada, lo cual exige no solo alegar sino especialmente demostrar, lo que no ocurre en el presente caso, por lo que deviene en **improcedente**.

DÉCIMO PRIMERO: Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal denunciada en el literal iv) referido a que la sentencia de vista vulneró el artículo 55 de la Constitución Política del Perú; debe mencionarse que, en los términos en que se propone la causal, la recurrente no cumple con describir con claridad y precisión en qué realmente consistiría la infracción normativa que invoca, toda vez que no se ha sustentado debidamente cómo se habría producido la infracción, señalando solamente que la Sala, el Tribunal Fiscal y la Sunat recurrieron a las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea sobre la Partida 2402 por lo que transgredieron la normativa nacional por no formar parte de la legislación peruana al no haber sido incorporadas mediante tratado y/o acuerdo suscrito por el Estado peruano. Al respecto, es del caso, resaltar que en casación el control es del derecho objetivo y no de las actuaciones de la entidad tributaria demandada, agregando que cuando se recurre a un recurso técnico como es el de casación, resulta imperativo el cumplimiento de las exigencias de procedencia, por lo que no se trata de efectuar alegaciones ni cuestionamientos, sino en esencia de desarrollar jurídicamente las infracciones que hubiere incurrido la sentencia impugnada, precisando en que extremos y bajo que razonamientos, se habrían configurado las infracciones, y no pretender como en este caso a sustentar el recurso en sus discrepancias con la recurrida, que en el numeral 6.6 de su considerando sexto señala que el A quo, con el fin de ubicar la mercancía en el universo arancelario suscribe la posición del Tribunal Fiscal que cita como fuente de consulta especializada y a manera explicativa, las Notas de la Unión Europea, pero que la conclusión ha tenido sustento en las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF y las Notas Explicativas de la Nomenclatura del Sistema Armonizado; aspectos que pretende rebatir la recurrente sin orientarse a un adecuado desarrollo con claridad y precisión que configuren infracción normativa, explicando el o los silogismos jurídicos de la recurrida en los cuales, las normas que aportan a la solución del caso controvertido, correspondan a las que denuncia; por lo que la causal invocada resulta **improcedente**.

DÉCIMO SEGUNDO: En cuanto a los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedente las causales contenidas en el considerando séptimo de esta resolución. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, declararon: **IMPROCEDENTE** el recurso de casación presentado por la empresa demandante British American Tobacco del Perú Holdings S.A. mediante escrito del trece de diciembre de dos mil veintidós (folios 440-511 del EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis del veintinueve de noviembre de dos mil veintidós (folios 411-434 del EJE); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por British American Tobacco del Perú Holdings S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa; y los devolvieron. **Interviene como ponente la señora jueza Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CORANTE MORALES, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

4 "2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: (...) c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio."

5 Nótese que se aplica solo el inciso 1 y el literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591.

6 Nótese que se aplica solo los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en:

Código Procesal Civil

Artículo 391. Interposición y admisión

"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.

7 Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en:

Artículo 386. Procedencia

a. En la sentencia o auto se discuta una pretensión mayor a las 500 unidades de referencia procesal o que la pretensión sea inestímable en dinero;

b. el pronunciamiento de segunda instancia revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia.

8 Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil

9 Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

10 Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

11 Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

12 Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

13 Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

C-2178826-11

CASACIÓN N° 02653-2023 LIMA

Lima, once de abril de dos mil veintitrés.

VISTOS: con el Expediente Judicial Electrónico (EJE), y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos extraordinarios de casación presentados por los codemandados: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (mediante su Procuraduría Pública) mediante escrito del diecinueve de diciembre de dos mil veintidós (folios 713 – 726 del EJE) y el Tribunal Fiscal (mediante su Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas), mediante escrito del seis de diciembre de dos mil veintidós (folios 673 – 689 del EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete del treinta de noviembre de dos mil veintidós (folios 656 – 667 del EJE) que revocó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número once, del diecinueve de septiembre de dos mil veintidós (folios 563 – 594 del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y reformándola declararon fundada la demanda en todos sus extremos. **SEGUNDO:** Al respecto, 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 la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone 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, que precisa 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

¹ Expediente Judicial Electrónico.

² 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 "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."

sujetas al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; concordado con el inciso 1 del artículo 2 del citado texto que dispone que en caso de defecto o deficiencia de la Ley, el Juez debe aplicar los principios del derecho administrativo, y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los procedimientos administrativos, incluyendo los especiales. En el sentido de lo antes indicado se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia, antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AI/TC. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591², publicada en el Diario Oficial El Peruano con fecha 26 de octubre de 2022, 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 señala la Primera Disposición Complementaria Final del mencionado Código Procesal. En ese orden, luego del análisis correspondiente, este Colegiado Supremo en base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativas, y en específico, a los artículos 35 y 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, se considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, que pueden ser tomadas en forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo son: el inciso 1³ y literal c) del inciso 2⁴ del artículo 386⁵, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil⁶. Debiendo precisarse que los requisitos de admisibilidad omitidos, estos son: Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386⁷ e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil introducidos por la Ley N° 31591, no serán de aplicación por restringir derechos de las partes en este tipo de procesos, además de generar un gran impacto en el interés público (administrados y el estado).

TERCERO: El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** se impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso⁸, siempre que el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio⁹; **ii)** 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 pretende¹⁰; **iii)** se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada¹¹; **iv)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada¹²; y, **v)** en cuanto a la tasa respectiva¹³, no adjunta el arancel judicial correspondiente por concepto de casación, puesto que se encuentra exento del pago del mismo. **CUARTO:** Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: **(i)** el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; **(ii)** recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de “transferir la queja expresiva de los agravios” y resulta

extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, “por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse” y porque su estudio “se limita a la existencia del vicio denunciado”; **(iii)** la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores in procedendo o el control de la logicidad) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; **(iv)** cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; **(v)** tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y **(vi)** lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **QUINTO:** En cuanto a la declaración de improcedencia, el artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, el legislador señala que: “1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos.” **SEXTO:** En cuanto al requisito de procedencia previsto en el literal b) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591, se verifica que la sentencia de vista materia de impugnación es pasible de ser recurrida vía casación; y en relación al literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, se aprecia que la parte recurrente ha cumplido con impugnar la resolución de primera instancia que le fuera desfavorable, conforme se verifica del escrito de apelación del veintinueve de septiembre de dos mil veintidós (folios 600 – 619 del EJE). Infracciones denunciadas por la SUNAT **SÉPTIMO:** De la revisión del recurso de casación materia de calificación, esta Suprema Sala advierte que la recurrente denuncia las siguientes causales casatorias: **1) Inaplicación de lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la Decisión N° 571 y el artículo 53 de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina, el inciso b) del artículo 1 del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado mediante Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias.** Como argumentos que sustentan la referida infracción normativa señala lo siguiente: **a)** La Administración Aduanera puede cuestionar el valor declarado en base a elementos objetivos, en el presente caso lo hizo en base a indicadores de precios. Conforme al requerimiento efectuado en la notificación de duda razonable se requirió a la empresa demandante que presente la documentación y explicaciones adicionales que sustente el valor que declaró para las mercancías materia de importación, sin embargo, transcurrido el plazo legal prorrogado por única vez, no presentó documentación alguna vinculada al pago del precio declarado que permitiera comprobar su veracidad, pese a que la carga de la prueba respecto de que el valor declarado representara la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, recaía en el importador, quien debe aportar los documentos y pruebas que esencialmente lo demuestren, para efectos que el valor en aduana pueda establecerse conforme al primer método de valoración basado en el valor de transacción. Conforme a las disposiciones citadas, la carga de aportar medios de prueba para acreditar la veracidad del valor declarado correspondía enteramente al importador. **b)** En el presente caso, la

Administración Aduanera procedió a descartar la aplicación del valor de transacción, al no haber aportado el importador ni información ni documentación que sustentara el valor declarado, procediendo a determinar el valor en aduana conforme al Tercer Método de Valoración, habiendo actuado conforme a las disposiciones anteriormente citadas, sin embargo la sentencia materia de casación ha señalado que carece de sustento el descarte del primer método de valoración, llegando a tal conclusión prescindiendo de aplicar las disposiciones en cuestión y desconociendo los efectos jurídicos determinados por las normas de valoración que son claras al imponer la carga de la prueba al importador y las acciones que se suceden dentro del procedimiento de valoración al hecho que no se sustente el valor declarado. 2)

Aplicación indebida de lo dispuesto en el numeral 31, Rubro V del Procedimiento Especial INTA-PE.01.10 versión 6. Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: **a)** Reitera que la empresa demandante no presentó documentación bancaria alguna al ser requerido a sustentar el valor que declaró para la mercancía, por lo que no pudo tener lugar ninguna corroboración de documentación bancaria en su oportunidad, careciendo por tanto de sustento lo que señala la sentencia materia de casación respecto a que el proceder de la Administración Aduanera no se ajustó a lo previsto en el numeral citado. **b)** El órgano resolutor del reclamo, no es el mismo que aquel que determina el valor y tiene diferente competencia, ya no le corresponde determinar el valor en aduana que en un momento anterior fue establecido, ni por tanto efectuar la corroboración prevista para cuando habiendo planteado la Administración Aduanera duda razonable respecto al valor declarado el importador aporta oportunamente documentación bancaria a efectos de desvirtuarla. 3) **Inaplicación del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante decreto Supremo N° 133-2013-EF.** Como argumento principal que sustenta la infracción normativa señala lo siguiente: **a)** Conforme a lo dispuesto en artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario para que tales medios probatorios extemporáneos sean admisibles, es preciso que el deudor pruebe que la omisión no se generó por su causa o que acredite la cancelación de la deuda o su afianzamiento. En el presente caso, la demandante no acreditó la falta de culpa en la presentación tardía o que existiera alguna causa externa que le hubiera impedido presentar la documentación, tampoco haber cancelado la deuda, sino que alegó que la misma se encontraba garantizada para efectos de que sean admitidos, sin embargo, la propia sentencia de vista en su considerando sexto desvirtuó que ello haya sido así, concluyendo que la demandante tampoco había satisfecho el requisito de garantizar la deuda conforme a los términos previstos en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **Análisis de las infracciones normativas planteadas por la SUNAT OCTAVO:** Respecto de las infracciones normativa señaladas en los numerales 1) y 2) del séptimo considerando, esta Sala Suprema debe precisar que la recurrente señala como fundamento principal que el importador no sustentó el valor en aduanas, es decir, el argumento está vinculado con la valoración de los medios probatorios realizados en la instancia judicial. Al respecto, sobre el principio de la sana crítica o la apreciación razonada de los medios probatorios es pertinente señalar lo siguiente: La necesidad de valorar los medios probatorios en el ámbito tributario, no constituyen hechos ajenos a la Administración Tributaria ni al órgano jurisdiccional, en cuanto los medios probatorios son los instrumentos que permiten establecer si las afirmaciones o enunciados en la determinación tributaria efectuada por el deudor, son verdaderas, o están fundadas sobre bases cognitivas suficientes y adecuadas al fin de que se consideren como verdaderos. Refiere Taruffo¹⁴ al respecto: En esta perspectiva, la prueba cumple con su función epistémica porque se configura como el instrumento procesal que típicamente es útil a los jueces para descubrir y conocer la verdad en torno a los hechos de la causa. Específicamente, la prueba es el instrumento que provee al juez la información que necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en cimientos cognoscitivos suficientes y adecuados al fin de que se consideren como verdaderos. La función de la prueba es, entonces, racional porque se ubica en el interior de un procedimiento racional de conocimiento y está dirigida a la formulación de juicios de verdad fundados en una justificación racional. De esta manera, en un escenario administrativo o jurisdiccional, en el supuesto de que el conflicto radique en los hechos (questio facti), las afirmaciones o declaraciones del deudor tributario requieren ser acreditadas y esta carga recae usualmente en quien declara los hechos como ciertos y en todo caso, en quien está en mejor posición para acreditar las

afirmaciones realizadas. La valoración de estos medios probatorios no constituye un acto cuya valoración este previamente determinada por el legislador o por la íntima convicción de los jueces; sino constituye un proceso racional donde el juez o el órgano de la administración, expone sus razones o justifica las conclusiones que deriven del análisis de los medios probatorios. Así refiere el Código Procesal Civil: **Código Procesal Civil** "Artículo 197. Valoración de la prueba. Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...]". Esta Sala Suprema, debe señalar que esta disposición normativa está vinculada a establecer la función racional que deben cumplir los medios probatorios en la formulación de juicios de verdad y en su justificación; sin embargo, no ha prescrito un método o algún procedimiento que nos permita arribar a este sistema de valoración. La doctrina, no obstante, admite que en el sistema de la sana crítica o de apreciación razonada de los medios probatorios, la justificación de los hechos puede ser realizadas a través de dos técnicas: la analítica y la globalizadora: [...] De todos modos, no siempre se motiva (o justifica) con la precisión y exhaustividad indicadas. Cabe diferenciar en principio dos grandes técnicas o estilos de motivar: uno analítico y el otro globalizador. La técnica analítica entiende que la motivación ha de estructurarse en una exposición pormenorizada de todas las pruebas practicadas, del valor probatorio que se les ha asignado y de toda la cadena de inferencias que ha conducido finalmente a la decisión. La técnica globalizadora, en cambio, consiste, grosso modo, en una exposición conjunta de los hechos, en un relato, una historia que los pone en conexión en una estructura narrativa¹⁵. En este sentido, la denuncia a la vulneración de este principio, debe suponer una actuación arbitraria o irracional del juzgador en el proceso de valoración de los medios probatorios. Esta afirmación, en consecuencia, deja de lado los cuestionamientos de las partes a los enunciados o las conclusiones sobre hechos (questio facti), en el que no se advierta una actuación arbitraria, carente de toda justificación razonable del juzgador. En el caso, con relación a la valoración de los medios para sustentar el valor de transacción de las mercancías importadas por la demandante, la sentencia de vista señaló lo siguiente (Considerando octavo): [...] **4)** en examen de lo actuado en sede administrativa a que se contrae el expediente de su propósito inserto al principal, se desprende lo siguiente: **a)** concretamente, de la copia de la Factura Comercial número 19CS01 del doce de enero del dos mil diecinueve (Anexo 1-H de la demanda), obrante a folios ochentisiete, que sustentó la importación realizada, se verifica que el monto negociado por Cueros Superior S.A.C. y su proveedor chino ANHUI DEEWANG MFG CO., LTD para la adquisición de las mercancías materia de importación, fue de US\$68,634.14; asimismo, cabe puntualizar que en la casilla 5.2 del formato B1, obrante a folios quinientos ocho, de la Declaración Aduanera de Mercancías 118-2019-10-073644, objeto de ajuste, también se consigna la referida Factura Comercial; de otro lado, de la Solicitud de Transferencia al Exterior – Giros – Cheques de fecha veintinueve de marzo del dos mil diecinueve (Anexo 1-I de la demanda), obrante a folios ochentiocho, se constata que la ahora demandante solicita al Banco BBVA Continental una transferencia al exterior (China) para efectuar la cancelación total y como pago único de la aludida Factura Comercial número 19CS01, con cargo a su cuenta corriente (0011-0197-01-0040711), por el importe de US\$68,634.14, que coincide precisamente con el monto de dicha Factura, y a transferirse a la cuenta número 1302010829200109194 del referido proveedor extranjero, solicitud que está firmada y sellada por el Gerente General de la empresa demandante, operación que por lo demás ha sido registrada en el Libro Diario, folio 004340, y Libro Mayor, folio 002876 (Anexos 1-L y 1-M de la demanda), ambos del mes de enero del dos mil diecinueve, obrantes a folios noventauno y noventidós, respectivamente; **b)** a folios ochentinueve (Anexo 1-J de la demanda) obra el mensaje Swift número 8370522011110197 emitido por el Banco BBVA Continental, a través del cual se informa la transferencia bancaria al exterior con fecha dos de abril del dos mil diecinueve a favor de la cuenta número 1302010829200109194 del proveedor chino ANHUI DEEWANG MEG CO. LTD, por el importe total de US\$68,634.14, que aparece registrado en el Estado de Cuenta Corriente del mes de abril del dos mil diecinueve que pertenece a la empresa demandante (Anexo 1-K de la demanda) y obrante a folios noventa, información que guarda plena y estricta coincidencia con los datos contenidos en la Solicitud de Transferencia al Exterior – Giros – Cheques del veintinueve de marzo del dos mil diecinueve, cumpliéndose así con lo preceptuado en el invocado numeral 31 (de las transferencias bancarias) del ítem V – Normas Generales del Procedimiento Específico: Valoración de Mercancías según el

Acuerdo del Valor de la OMC, Procedimiento INTA-PE.01.10a, versión 6, así como con su propósito, toda vez que una apreciación conjunta y razonada de todos los documentos reseñados orienta a concluir que con la referida transferencia bancaria se efectuó la cancelación total y en pago único de la Factura Comercial número 19CS01, consignada en la Declaración Aduanera de Mercancías 118-2019-10-073644 numerada el veinte de febrero del dos mil diecinueve, amén de verificarse los nombres del importador y del proveedor, los datos de la empresa ahora demandante que solicita la transferencia bancaria, el documento Swift y del Banco Pagador (INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA); y c) en consecuencia, carece de fundamento el descarte o rechazo de la aplicación del Primer Método de Valoración a efecto de determinar el valor en aduana de la mercancía importada, al haber quedado acreditado que el Tribunal Fiscal ha soslayado que el proceder de la Administración Aduanera no se ajustó con estrictez a la normatividad glosada precedentemente, lo que no permitió corroborar, como correspondía, el pago total y completo del precio estipulado por dicha mercancía, exigencia que sí ha quedado satisfecha en este proceso; ergo, no resulta aplicable en el caso concreto el Tercer Método de Valoración de conformidad con lo preceptuado en el acotado artículo 2 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo número 186-99-EF; [...] De lo argumentado por la recurrente se evidencia que la ésta pretende que esta Sala Suprema realice una nueva valoración de los medios probatorios meritados en la sentencia de vista, es decir, sus argumentos no están vinculados propiamente a cuestionar el sistema de valoración de medios probatorios adoptado por el ordenamiento; sino a la valoración de los medios probatorios efectuada por el órgano jurisdiccional, no obstante, dicha valoración de los medios es ajena al fin nomofilático del recurso de casación. Lo antes expuesto implicaría una revaloración de los hechos y medios probatorios, propósito que no es coherente con la naturaleza del recurso extraordinario de casación. Por lo tanto, las referidas infracciones normativas devienen en **improcedentes**.

NOVENO: Respecto de la infracción normativa señalada en el numeral 3) del séptimo considerando, esta Sala Suprema precisa que la sala superior aplicó el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En este contexto, antes de ingresar en el análisis de la inaplicación de la disposición normativa en cuestión, 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 Guastini¹⁶: 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. 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. En el caso, los argumentos de la recurrente señalan que la sentencia de vista inaplicó el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario dado que la demandante no acreditó la falta de culpa en la presentación tardía o que existiera alguna causa externa que le hubiera

impedido presentar la documentación. En relación a dicho argumento, la sentencia de vista (considerando séptimo) señaló lo siguiente: [...] si bien es cierto la carga de la prueba en el contexto del Primer Método de Valoración recae en el importador, es imperativo poner énfasis en la plena vigencia del principio de verdad material, consagrado en el artículo IV, inciso 1.11, del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley número 27444, [...] ; 5) por tanto, en observancia del invocado principio de verdad material, se establece que el Tribunal Fiscal no ha observado que la Administración Aduanera estaba facultada para disponer la actuación de los medios probatorios correspondientes orientados a disipar las dudas que fluyen de la documentación presentada por la empresa ahora accionante para sustentar el pago a través de transferencia bancaria, supuesto que, en efecto, ha tenido configuración, máxime si ello ha incidido de modo gravitante para adoptar la decisión contenida en los actos administrativos impugnados, y por otra parte, sin perjuicio de ello, su aplicación por la Administración a partir de los deberes que le atañen por razón de su función y derivados de la carga dinámica de la prueba, acorde con lo preceptuado en el artículo 33 del Texto Único Ordenado de la Ley número 27584, aprobado por Decreto Supremo número 013-2008-JUS, y artículo 32 del Texto Único Ordenado de la misma Ley, aprobado por Decreto Supremo número 011-2019-JUS; y 6) por consiguiente, ante la constatada inactividad de la Administración Aduanera para la obtención de la información bancaria que permitiera corroborar la aludida transferencia al exterior realizada por la importadora, así como si esta guarda conexión con el monto consignado en la Factura Comercial número 19CS01, se requería que tal omisión sea corregida por la A-quo con motivo de este proceso, disponiendo la actuación probatoria pertinente en estricta aplicación de lo prescrito en el invocado numeral 31 del ítem V del Procedimiento INTA-PE.01.10a, versión 6, el cual no hace más que complementar el procedimiento de duda razonable comprendido en un debido procedimiento de valoración de mercancías, aspecto que ha sido soslayado en autos; (énfasis agregado). De la sentencia de vista, se advierte que el colegiado ha meritado los medios probatorios en virtud del principio de verdad material, del mismo modo, el argumento señalado por la recurrente reitera lo ya analizado por la Sala Superior. Además, se verifica que lo que en el fondo pretende la recurrente es cuestionar el criterio desplegado por la instancia de mérito con relación a la aplicación del principio de verdad material, a fin de que se asuma por válida la tesis postulada en el presente proceso. De otro lado, la recurrente ha señalado la inaplicación de la referida norma en un sentido genérico y sin mayor concreción e incidencia directa en la sentencia recurrida. Asimismo, tampoco precisó la existencia de una disposición normativa que debió ser aplicada por el órgano jurisdiccional para la solución del caso concreto. Por todas las consideraciones antes señaladas, la tercera causal deviene en **improcedente**. Infracciones denunciadas por el Tribunal Fiscal **DÉCIMO:** De la revisión del recurso de casación materia de calificación, esta Suprema Sala advierte que el recurrente denuncia las siguientes causales casatorias: 5) **Infracción normativa por contravención del numeral 3) del artículo 139 de la Constitución Política, normas que garantizan el derecho a un debido procedimiento al pretenderse que se admitan medios probatorios vencido el plazo del procedimiento de duda razonable sin carta fianza o carta fianza bancaria o financiera u otra garantía establecida por la aduana (artículo 141 del Código Tributario).** Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: a) La sentencia de vista señaló que no importan los plazos establecidos ni las limitaciones legales establecidas (artículo 141 del Código Tributario), y debe la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal sustituir en el lugar de la actora como titular de la carga de la prueba para acreditar el valor declarado en pro del valor por ellos declarado, contravinendo normas nacionales que regulan específicamente el tema de valoración aduanera y la presentación de sus medios probatorios dentro del Procedimiento de Duda Razonable. b) Dado que el importador no presentó los documentos dentro del plazo legal otorgado, sólo correspondía la admisión de sus medios probatorios extemporáneos, en tanto, se acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la administración tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso

de bienes. **c)** La demandante no presentó carta fianza bancaria o financiera u otra garantía referida al monto reclamado vinculado a las pruebas extemporáneas, como lo exige el artículo 141 del Código Tributario, sino que como él mismo admite, esta orden de depósito, según manifiesta, “garantizaba” la duda razonable de la DAM declarada por la demandante, aunado a ello, resulta evidente que una orden de depósito no es semejante en su naturaleza ni en sus efectos legales a una carta fianza bancaria financiera u otra garantía, la orden de depósito no es pues una garantía existente y aceptada conforme lo señala el Procedimiento Especial RECA-PE.03.03 garantías de aduanas operativas, esta es simplemente, una operación bancaria que no se asemeja a la garantía, por ejemplo, de una Carta Fianza. **6) Inaplicación de lo dispuesto por los artículos 1.b) del Decreto Supremo N° 186-1999-EF, 16 y 18 de la Decisión N° 571 y 54 de la Resolución N° 1684 emitidas por la Secretaría General de la Comunidad Andina.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: **a)** Respecto a los documentos que son analizados por la Sala Superior, es preciso indicarse, que la Administración Aduanera ni el Tribunal Fiscal pueden suplir en la carga probatoria que le atañe al importador y que deben de ser presentados dentro del plazo legal otorgado, pues este último es responsable de los documentos que son materia de importación aduanera. Ello porque, como puede verse de la normatividad nacional y comunitaria, está ampliamente sustentado que es sobre el importador sobre el que recae la carga de la prueba, como agente directo y participante principal en su contrato de compra venta internacional. (artículo 1 del Reglamento Nacional de Valoración del Decreto Supremo N° 186-99-EF). **b)** A nivel comunitario, el artículo 16 de la Decisión 571, establece que la carga en la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía, se precisa en dicha norma que cuando el importador sea una persona jurídica a su representante legal y al autorizado para hacerlo en su nombre. **c)** La obligación de suministrar la documentación e información implica que, el importador deberá suministrarlas oportunamente, en la forma y en los términos que se establezcan en la legislación nacional. En esa línea, el artículo 54 de la Resolución 1684 de la CAN, en cuanto a los documentos que deben ser presentados por el importador, además de la factura comercial, del documento de transporte y del documento de seguro, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduana declarado. **Análisis de las infracciones normativas planteadas por el Tribunal Fiscal DÉCIMO PRIMERO.** Respecto de la infracción normativa señalada en el numeral 1) del **décimo considerando**, esta Sala Suprema debe precisar que el recurrente sustenta como fundamento principal que no es pertinente la admisión de los medios probatorios vencido el plazo del procedimiento de duda razonable sin carta fianza o carta fianza bancaria o financiera u otra garantía establecida por la aduana (artículo 141 del Código Tributario). En este contexto, la sentencia de vista sostuvo la pertinencia de la valoración de los medios probatorios en vista del principio de verdad material. Asimismo, señaló que del Informe número 105-2020-SUNAT/3D7100-3D7102, el cual sirve de sustento a la Resolución Jefatural de División número 118 3D7100/2020-000124, fluye que la Administración Aduanera tuvo a la vista la documentación proporcionada por la empresa importadora en su recurso de reclamación, tales como la Solicitud de Transferencia a Bancos del exterior del Banco BBVA Continental del veintinueve de marzo del dos mil diecinueve, así como también el Mensaje Swift número 8370522011110197 del dos de abril del mismo año, los cuales guardan relación con la Factura Comercial 19CS01; sin embargo, su valor probatorio fue descartado, en lo fundamental, por la oportunidad tardía de su presentación; por ende, resulta ostensible que si la Administración tenía dudas respecto a la documentación presentada para sustentar el pago mediante transferencias bancarias, correspondía que solicite la información pertinente y necesaria a la citada entidad bancaria a fin de corroborarla, con estricta sujeción a lo previsto en la invocada disposición de índole procedimental, máxime si el valor en aduana se sustenta en transferencias bancarias. En tal sentido, se advierte que los argumentos del recurrente no sustentan la vulneración del principio de debido proceso, es decir, el recurrente cuestiona el criterio desplegado por la instancia de mérito con relación a la aplicación del principio de verdad material, a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso. Por lo tanto, no ha demostrado la infracción normativa al

debido proceso. Por los considerandos expuestos, se debe declarar la **improcedencia** de la referida causal. **DÉCIMO SEGUNDO.** Respecto de la infracción normativa señalada en el numeral 2) del **décimo considerando**, esta Sala Suprema debe precisar que el recurrente sustenta como fundamento principal que la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía. Al respecto es pertinente señalar que la sentencia de vista precisó que, si la Administración tenía dudas respecto a la documentación presentada para sustentar el pago mediante transferencias bancarias, correspondía que solicite la información pertinente y necesaria a la citada entidad bancaria a fin de corroborarla, con estricta sujeción a lo previsto en el principio de verdad material, máxime si el valor en aduana se sustenta en transferencias bancarias. En tal sentido, se advierte que el recurrente cuestiona el criterio desplegado por la instancia de mérito a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso. Es decir, no ha sustentado la infracción normativa alegada. Por lo tanto, se debe declarar la **improcedencia** de la referida causal. **DÉCIMO TERCERO:** En cuanto a los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedente las causales contenidas en los considerandos séptimo y décimo de esta resolución. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, declararon: **IMPROCEDENTE** el recurso de casación presentado por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (mediante su Procuraduría Pública) mediante escrito del diecinueve de diciembre de dos mil veintidós (folios 713 – 726 del EJE); e **IMPROCEDENTE** el recurso de casación presentado por el codemandado Tribunal Fiscal (mediante su Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas), mediante escrito del seis de diciembre de dos mil veintidós (folios 673 – 689 del EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete del treinta de noviembre de dos mil veintidós (folios 656 – 667 del EJE); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por CUEROS SUPERIOR S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa; y los devolvieron. **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 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 “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.”

⁴ “2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: (...) c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.”

⁵ Nótese que se aplica solo el inciso 1 y el literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591.

⁶ Nótese que se aplica solo los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en:

Código Procesal Civil

Artículo 391. Interposición y admisión

“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.

⁷ Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en:

Artículo 386. Procedencia

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.

⁸ Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil

⁹ Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹⁰ Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹¹ Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹² Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹³ Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

¹⁴ TARUFFO, Michelle. (2013). "Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos". México; p. 101.

¹⁵ Gascon Abellan, Marina. La prueba Judicial: valoración racional y motivación. Universidad de Castilla-La Mancha. <https://cmappublic2.ihmc.us/rid=1MYBL04CF-7G0W1S-47L8/Prueba%20Gascon.pdf>.

¹⁶ GUASTINI, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC; p. 249

C-2178826-12

CASACIÓN N° 51162-2022 LIMA

Lima, ocho de marzo de dos mil veintitrés

VISTOS; el Expediente Principal y el cuaderno de casación formado por esta Sala Suprema; y, **CONSIDERANDO:** **PRIMERO.** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación presentado por la entidad demandante Municipalidad Distrital de Santiago de Surco (folios 132-137 del Expediente Físico) contra la sentencia de vista del cinco de abril de dos mil veintidós (folios 106-124) que confirmó la sentencia apelada contenida en la resolución número trece del veintinueve de mayo de dos mil doce (folios 17-24) que declaró infundada la demanda. 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 los artículos 387 y 388 del Código Procesal Civil, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria¹. **SEGUNDO.** En tal sentido, verificados los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 34 inciso 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, así como en el modificado artículo 387 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria a los autos, el referido medio impugnatorio cumple con ellos, a saber: i) se interpone contra una sentencia expedida en revisión por una Sala Suprema, que como órgano de segundo grado, pone fin al proceso; ii) se ha interpuesto ante la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República que emitió la resolución impugnada; iii) fue interpuesto dentro del plazo de diez días de notificada la resolución impugnada; y, iv) se encuentra exonerada de adjuntar arancel judicial por concepto del recurso de casación, al ser una entidad estatal. Habiendo superado el examen de admisibilidad, corresponde verificar si el recurso cumple con los requisitos de fondo. **TERCERO.** 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. **CUARTO.** En ese mismo sentido, por medio de la modificación efectuada al artículo 386 del Código Procesal Civil por el artículo 1 de la Ley N° 29364, publicada el veintiocho de mayo de dos mil nueve, se ha regulado como únicas causales del recurso de casación la infracción normativa o el apartamiento inmotivado del precedente judicial, que tengan incidencia directa sobre el sentido de la decisión impugnada. En consecuencia, su fundamentación por parte del recurrente debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada, o las precisiones respecto al apartamiento inmotivado del precedente judicial. **QUINTO.** Asimismo, cabe anotar que, el artículo 388 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, establece como requisitos de

procedencia del recurso de casación: 1) Que el recurrente no hubiera consentido previamente la resolución adversa de primera instancia, cuando esta fuere confirmada por la resolución objeto del recurso; 2) Describir con claridad y precisión la infracción normativa o el apartamiento del precedente judicial; 3) Demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada; y, 4) Indicar si el pedido casatorio es anulatorio o revocatorio. **SEXTO.** En cuanto a la exigencia de fondo prevista en el inciso 1 del modificado artículo 388 del Código Procesal Civil; de aplicación supletoria, se tiene que la parte recurrente interpuso recurso de apelación (folios 26-55), contra la sentencia de primera instancia, en tanto que la misma le fue adversa, cumpliendo de este modo el primer requisito de procedencia. Por lo tanto, corresponde a continuación verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en los incisos 2, 3 y 4 del dispositivo legal acotado. **SEPTIMO.** En el presente caso, la entidad demandante Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, al amparo del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, sustenta largamente su recurso de casación en las siguientes causales, las cuales van bajo el siguiente detalle de acuerdo al recurso de casación: **1) Infracción normativa por inaplicación de la Ordenanza N° 225-MSS para el año 2005.** De conformidad con el recurso de casación, los argumentos de la parte recurrente son los siguientes: **a)** El cálculo de los arbitrios municipales del año dos mil cinco, se realiza en uso de la potestad tributaria municipal prevista en la Constitución Política y de conformidad con las leyes complementarias y la sentencia del Tribunal Constitucional; que, en atención a ello se establece en la jurisdicción de Santiago de Surco, el marco legal y de distribución de costos de servicios para la determinación de los arbitrios de limpieza pública, parques y jardines públicos y serenazgo. **b)** Los arbitrios correspondientes al año dos mil cinco sustentada en la Ordenanza N° 225-MSS, señalan que el cobro del servicio de parques y jardines comprende la prestación de los servicios de implementación, recuperación, mantenimiento y mejoras de parques y jardines de uso público, recolección de maleza de origen domiciliario y público, transporte y disposición final. El costo se distribuye entre los contribuyentes en función al número de predios. **c)** Con la sentencia de vista, la Sala Civil Permanente confirma la sentencia que declara infundada la demanda; sin embargo, dicha decisión no aborda lo relativo a la prestación efectiva del servicio que brindó la municipalidad a favor del contribuyente, que se concreta con los arbitrios municipales de parques y jardines del año dos mil cinco. **d)** Precisa que la Sala soslaya que al administrado se le brindó el servicio por lo que debe proceder a la recaudación de sumas que son utilizadas para la ejecución de los mencionados servicios que brinda la municipalidad, todo ello amparado en la Ordenanza N° 225-MSS aludida, que tiene rango de ley, por ende, la citada Ordenanza no puede ser inaplicada. **e)** El cobro del servicio de parques y jardines comprende el cobro por la prestación de los servicios de implementación, recuperación, mantenimiento y mejoras de parques y jardines de uso público, recolección de maleza de origen domiciliario y público, transporte y disposición final, el costo se distribuye entre los contribuyentes en función al número de predios, hecho que el Colegiado no puede obviar ni desconocer por el simple hecho de sostener que la Ordenanza N° 225-MSS para el año dos mil cinco no es aplicable por no ajustarse a los parámetros establecidos en las sentencias del Tribunal Constitucional; soslayando que la mencionada ordenanza fue emitida considerando informes técnicos respecto a los costos que origina el sostenimiento de las áreas verdes, parques y jardines, que conlleva en definitiva al pago de arbitrios; lo resuelto conlleva a que la municipalidad se vea en la imposibilidad de requerir el cumplimiento de las resoluciones de determinación, por el servicio efectivamente prestado, hecho que no se puede avalar. **f)** La pretensión impugnatoria se sustenta principalmente en el Artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil, que consagra el derecho de toda persona a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción al debido proceso. Análisis de la infracción normativa **OCTAVO.** Respecto de la infracción normativa señalada en el numeral **1) del séptimo considerando**, esta Sala Suprema debe precisar que la recurrente sustenta como fundamento principal que el cobro de los arbitrios municipales de octubre a diciembre del año dos mil cinco se sustenta en la prestación efectiva del servicio que brindó la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco al contribuyente. Con relación a los arbitrios municipales, 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 limpieza pública** 42. Generalmente involucra el pago por servicios de recolección y transporte de residuos, barrido y lavado de calles, avenidas, relleno sanitario, etc. Dependerá de la **mayor intensidad del servicio en cada contribuyente, a fin de generar una mayor obligación de pago en estos casos**. Para el Tribunal resulta razonable que quien contamina más - por generación de basura y desperdicios -, debe pagar un arbitrio mayor. Por ello, un criterio ad hoc en este caso lo constituye el **uso del predio**; por ejemplo, no puede negarse que los establecimientos comerciales generan mayor cantidad de basura que una casa-habitación. De igual modo, el número de personas que en promedio habitan un predio también determinará que en un caso u otro sea previsible una mayor generación de basura. No creemos, sin embargo, que esta finalidad se consiga del mismo modo, al utilizar el **criterio tamaño del predio**, pues no necesariamente un predio de mayor tamaño genera mayores residuos. Bajo este razonamiento compartimos lo resuelto por el TSJ de Canarias (Tenerife) de fecha 7 de abril de 1999, en el que se proscribió el uso del parámetro metros cuadrados de superficie, en la tasa por recogida de basura, para todos los supuestos distintos de vivienda comprendidos en la norma, atendiendo al hecho de que, un despacho profesional, una cafetería, un supermercado, etc., de la misma superficie, no generan el mismo volumen de residuos. Sin embargo, sí creemos que podría ser utilizado de mediar una relación proporcional entre el tamaño del predio y el uso del mismo. Por ejemplo, en estos casos, siendo dos predios de la misma actividad comercial pero de distinto tamaño, será objetivo presuponer que el predio de mayor tamaño genera más desperdicios. De otro lado, consideramos que el criterio **tamaño del predio sí determina que se reciba un mayor servicio por barrido y lavado de calles**. En este tipo de arbitrios, consideramos importante citar como ejemplo el caso del Municipio de Torrelles de Llobregat (Barcelona), en el cual se optó por usar como base imponible de la tasa, la cantidad y tipo de residuos generados por cada sujeto pasivo de forma individual, con lo cual se creó una tasa de basura por generación puerta a puerta, acercándose de este modo a un mayor grado de equidad en el cobro. (Puig Ventosa, Ignasi. Las tasas de basura de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat En: Crónica Tributaria. IEF, Núm 111-2004). **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 agregado) Asimismo, la sentencia del Tribunal Constitucional N° 00053-2 004-PI/TC² del 16 de mayo de 2005, sobre los parámetros mínimos de validez constitucional de los arbitrios municipales de limpieza pública, serenazgo y parques y jardines, establece lo siguiente: **A) Limpieza pública (fundamento 42, STC N° 0041-2004-AI/TC)**. Como quiera que el servicio de limpieza pública, involucra un conjunto de actividades, como por ejemplo servicios de recolección y transporte de residuos, barrido y lavado de calles, relleno sanitario, etc., los criterios de distribución deberán adecuarse a la naturaleza de cada rubro; por ejemplo, el criterio tamaño del predio no resulta adecuado en todos los casos para distribuir el costo por recolección de basura, pues presentará matices si se trata de casa habitación o local comercial; sin embargo, sí será el correcto para el caso de limpieza de calles, no en términos de metros cuadrados de superficie, sino en cuanto a la longitud del predio, pues a mayor longitud, mayor limpieza de calles. Cabe, entonces, efectuar las siguientes precisiones: - El criterio tamaño del predio, entendido como metros cuadrados de superficie (área m²), guarda relación directa e indirecta con el servicio de recolección de basura, en los casos de casa habitación, pues a mayor área construida se presume mayor provocación de desechos; por ejemplo, un condominio o un edificio que alberga varias viviendas tendrá una mayor generación de basura que una vivienda única o de un solo piso. - Para lograr una mejor precisión de lo antes señalado, deberá confrontarse, utilizando como criterio adicional, el número de habitantes en cada vivienda, lo cual permitirá una mejor mensuración de la real generación de basura. - Para supuestos distintos al de casa habitación (locales comerciales, centros académicos, supermercados, etc), el criterio tamaño de predio (área m²), no demostrará por sí solo una mayor generación de basura, por lo cual, deberá confrontarse a fin de lograr mayor precisión, con el criterio uso de predio, pues un predio destinado a supermercado, centro comercial, clínica, etc., presume la generación de mayores desperdicios no por el mayor tamaño del área de terreno, sino básicamente por el uso. Para la limpieza de calles, no puede considerarse el tamaño de predio entendido como metros cuadrados de superficie, sino únicamente como longitud del predio del área que da a la calle, pues el beneficio se da en el barrido y limpieza de las pistas y veredas circunscritas a cada predio. **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. **C) Serenazgo (fundamento 44, STC N.º 0041-2004-AI/TC)**. En el servicio de serenazgo es razonable utilizar los criterios de ubicación y uso del predio, por cuanto su uso se intensifica en zonas de mayor peligrosidad. Asimismo, debe tenerse en cuenta el giro comercial; por ejemplo, la delincuencia y peleas callejeras suelen producirse con mayor frecuencia en centros comerciales, bares o discotecas. Siguiendo esta lógica, **el tamaño del predio no es un criterio que pueda relacionarse directa o indirectamente con la prestación de este servicio**. En el caso, dentro del procedimiento administrativo y proceso judicial, la recurrente no demostró si la Ordenanza N° 225-MSS, que crea los arbitrios municipales de octubre a diciembre del año dos mil cinco, ha cumplido con los parámetros mínimos de validez constitucional de los arbitrios municipales de limpieza pública, serenazgo y parques y jardines establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 00041-2004-AI/TC y N° 00053-2004-PI/TC. En efecto, la sentencia de vista sustentó que la Ordenanza N° 255-MSS, contempla los costos globales que demandan los servicios objeto de arbitrios; no obstante, no contiene el detalle del número de contribuyentes de la localidad beneficiada (Distrito de Santiago de Surco) entre los cuales se distribuye el costo del servicio, tampoco señala el disgregado de éstos en atención a los criterios de distribución respectivos. Asimismo, dicha Ordenanza contiene estipulaciones contrarias a los criterios determinados por el Tribunal Constitucional, dado que para efecto del cobro de serenazgo, utiliza el criterio de tamaño del predio; en tanto que para el arbitrio de limpieza pública, utiliza criterios de uso y tamaño del bien, sin distinguir entre la recolección de basura, barrido o lavado de calles; finalmente, para parques y jardines, utiliza el criterio de cercanía de área verdes, pero en función del tamaño el predio. De otro lado, los argumentos que sustentan la infracción normativa por

inaplicación de la Ordenanza N° 225-MSS, reiteran lo ya argumentado y analizado por las instancias de mérito. Además, se verifica que lo que en el fondo pretende la recurrente es cuestionar los criterios desplegados por las instancias de mérito, a fin de que se asuma por válida la tesis postulada en el presente proceso. Aunado a ello, el recurso de casación no ha demostrado la incidencia directa de la infracción denunciada sobre la resolución recurrida y no señala de manera clara y precisa la vulneración normativa en la que habría incurrido la sentencia de vista. En este sentido, esta Sala Suprema advierte que no se cumple con los presupuestos para su procedencia, conforme lo prescriben los numerales 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, por lo que corresponde declarar la **improcedencia** de la causal denunciada. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, y de conformidad con el artículo 392 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación al caso de autos, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la **Municipalidad Distrital de Santiago de Surco**, presentado el siete de julio de dos mil veintidós (folios 132-137 del Expediente Físico), contra la sentencia de vista del cinco de abril de dos mil veintidós (folios 106-124); y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; y, los devolvieron. Interviene como ponente la Señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

¹ Si bien con fecha veintiséis de octubre del presente, se ha publicado en el diario oficial El Peruano, la Ley N° 31591, 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. Se debe tener en cuenta que la Segunda Disposición complementaria del referido Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, vigente a la fecha, señala que continuarán rigiéndose por la norma anterior entre otros, los medios impugnatorios interpuestos.

² Sentencia del Tribunal Constitucional aclarada mediante Resolución del Tribunal Constitucional de fecha 1 de setiembre de 2005.

C-2178826-13

CASACIÓN N° 51561-2022 LIMA

Lima, quince de marzo de dos mil veintitrés.

VISTOS; con el expediente judicial electrónico, y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Zinc Industrias Nacionales S.A.**, con fecha once de noviembre de dos mil veintidós (fojas 813 - 863 del Expediente Judicial Electrónico - EJE) contra la sentencia de vista de fecha veintinueve de octubre de dos mil veintidós (fojas 791 - 804 del EJE), que revocó la sentencia apelada del treinta de junio de dos mil veintidós (fojas 645 - 659 del EJE), que declaró infundada la demanda. Por lo que, conforme a lo previsto en el artículo 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, concordante con el artículo 387 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente al caso de autos, se procederá a calificar los requisitos de admisibilidad y procedencia de dicho medio impugnatorio establecidos en los artículos 387 y 388 del Código Procesal Civil. **SEGUNDO:** El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 387 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** se impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso; **ii)** se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada; **iii)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada; y, **iv)** adjunta el arancel judicial correspondiente por concepto de casación conforme se aprecia a fojas 190 del cuaderno de casación. **TERCERO:** Antes de analizar los requisitos de procedencia, resulta necesario precisar que: **(i)** el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión impugnada o las razones por las cuales se habría producido el apartamiento inmotivado del precedente judicial; **(ii)** recurso extraordinario es aquel que la ley concede a las partes después de haberse cumplido con el principio de

la doble instancia. Se trata de un recurso porque es un medio de "transferir la queja expresiva de los agravios" y resulta extraordinario por estar limitados los motivos para su interposición, "por ser limitadas las resoluciones judiciales contra las que puedan interponerse" y porque su estudio "se limita a la existencia del vicio denunciado"; **(iii)** la casación impide reexaminar el íntegro de la sustancia debatida: se trata esencialmente de una jurisdicción de derecho que no permite modificar los juicios de hecho (salvo los casos que tengan que ver con la relación procesal, los errores in procedendo o el control de la logicidad) y por ello no constituye tercera instancia judicial. No es posible revaloración probatoria en sede casatoria; **(iv)** cuando la norma alude a infracción normativa hace referencia a las equivocaciones que pudieran existir en la sentencia impugnada sobre la correcta aplicación del derecho, es decir, lo que se examina es saber si en ella existe argumentación racional conforme al ordenamiento jurídico; **(v)** tales infracciones deben describirse con claridad y precisión, debiéndose señalar que cuando la ley indica que se debe demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, lo que hace es señalar que el impugnante tiene que establecer una relación de correspondencia entre los fundamentos de la resolución que rebate y las infracciones que menciona; y **(vi)** lo que debe discutirse en casación son las razones esenciales que fueron el soporte de la sentencia que se impugna; las motivaciones accesorias resultan intrascendentes en torno a la calificación del recurso. **CUARTO:** En cuanto a los requisitos de procedencia, éstos se encuentran contemplados en el artículo 386 del Código Procesal Civil, en el cual se señala que: "El recurso de casación se sustenta en la infracción normativa que incida directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada o en el apartamiento inmotivado del precedente judicial". Asimismo, los incisos 1, 2, 3 y 4 del artículo 388 del Código Procesal Civil, establecen que constituyen requisitos de procedencia del recurso, que el recurrente no hubiera consentido la sentencia de primera instancia que le fue adversa, cuando ésta fuera confirmada por la resolución objeto del recurso, se describa con claridad y precisión la infracción normativa o el apartamiento del precedente judicial, así como demostrar la incidencia directa de la infracción sobre la decisión impugnada, y, finalmente, indicar si el pedido casatorio es anulatorio o revocatorio.

QUINTO: En cuanto al primer requisito de procedencia previsto en el inciso 1 del artículo 388 del Código Procesal Civil, se aprecia que la recurrente no impugnó la resolución de primera instancia por no serle adversa, motivo por el cual no resulta exigible el cumplimiento de este requisito. **SEXTO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto, esta Suprema Sala advierte que la recurrente denuncia como causales casatorias, las siguientes: **i) Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3) y 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** La recurrente sostiene que la Sala Superior inaplicó las normas que regulan el derecho a la debida motivación por incurrir en una motivación insuficiente; en tanto, no explicó por qué define la expresión "en bruto" remitiéndose a las Notas Explicativas de diversos capítulos de la Sección XV de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, cuando la misma partida 7901 tiene una definición exclusiva y distinta a las partidas de otros metales. Agrega que la Sala Superior omitió pronunciarse respecto a argumentos referidos a que, de acuerdo con la nota explicativa 7901 del Sistema Armonizado el zinc en bruto es empleado para "la galvanización", sin embargo, los productos son empleados en procesos de electro galvanoplastia, por ello no podían ser clasificados en las partidas que señaló SUNAT. Precisa que la Sala Superior incurrió en una falta de motivación interna del razonamiento; en tanto, advierte invalidez de la inferencia de la Sala Superior a partir de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado a las que se remite para sustentar sus conclusiones. Asimismo, refiere que la Sala Superior da cuenta del criterio expuesto en la Resolución N° 2272 emitida por la secretaria general de la Comunidad Andina señalando que es vinculante, sin embargo, desconoce completamente que la misma entidad emitió la Resolución N° 2292 con el mismo carácter vinculante, en la cual señaló que tal criterio no es retroactivo, sino que aplica desde su publicación en adelante (20 de junio de 2022) **ii) Infracción normativa por inaplicación del artículo VII del Título Preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil que regula el principio de congruencia procesal por motivación ultra petita y motivación incongruente.** La Sala superior se ha pronunciado sobre un aspecto no controvertido por las partes del presente proceso, sino más bien reconocido por ambas, por tanto, no formaba parte de un aspecto en controversia, lo que vicia su pronunciamiento de motivación ultra petita por exceder los límites fijados por las partes. No correspondía a la Sala

Superior incorporar este cuestionamiento a los informes técnicos proporcionados por la empresa en calidad de prueba y mucho menos que analizara un hecho no alegado ni cuestionado por las partes, sino más bien reconocido de forma unánime. La Sala Superior desconoció el mérito probatorio de los documentos en mención sustentándose en que no estaban referidos a las mercancías exportadas. Agrega que la Sala Superior, incurrió en motivación incongruente (citra petita), dado que omitió considerar argumentos de suma relevancia para resolver la controversia por estar vinculado con el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina de Naciones, normas jurídicas de obligatorio cumplimiento para los jueces que conocieron el presente caso. **iii) Infracción normativa por inaplicación del artículo 55 de la Constitución Política del Perú, del artículo 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del Principio de Seguridad Jurídica.** Señala que la Sala Superior inaplicó el principio de seguridad jurídica pues otorgó un efecto distinto a normas jurídicas vinculantes. Agrega que, la Sala Superior, al momento de resolver el caso de autos solo aplicó la Resolución N° 2272 emitida el 20 de junio de 2022 por la secretaria general de la Comunidad Andina y desconoció lo establecido en la Resolución N° 2292 emitida por el mismo órgano supranacional y que tenía el mismo carácter vinculante que la Sala Superior reconoció a la primera resolución. Así también advierte que, la Sala Superior ha incurrido en inaplicación del artículo 55 de la Constitución que incorpora los Tratados suscritos por el Perú y del artículo 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establece que los jueces administran justicia con sujeción a la Constitución. **iv) Infracción normativa por inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Señala que la Sala Superior inaplicó mencionadas disposiciones normativas que regulan el derecho a la debida valoración de las pruebas; en específico, los derechos que lo componen (el derecho a la valoración individual, conjunta, integral y razonada de los medios probatorios), pues desconoció el mérito probatorio de los informes de la PUCP y de la UNI sustentándose en (i) Un aspecto que no fue cuestionado por las partes y (ii) en una afirmación falsa. Es decir, no ha cumplido con los parámetros del derecho a la valoración de los medios probatorios aportados y fueron incorporados al caso de autos. **v) Infracción normativa por aplicación indebida de las Notas Explicativas de las Partidas de la Sección XV del Sistema Armonizado de la Comunidad Andina, lo que redundó en una interpretación errónea de las Notas Explicativas de la Partida N° 7901 pues se ampliaron sus alcances vía interpretación y de la primera y sexta reglas generales.** Señala que la Sala Superior acude directamente a las notas explicativas de los metales comprendidos en el Capítulo 79 -distintos al zinc-, cuando de acuerdo con la Primera y Sexta Reglas debía atender a la partida específica y, asimismo, a las notas explicativas de esta para determinar el sentido de la partida arancelaria, pues era la única forma en que podía verificar si las notas explicativas de los demás metales ampliaban los alcances de dicha partida. Asimismo, refiere que la Sala Superior desconoce que la partida 7901 referida al "Zinc en bruto" del Sistema Armonizado (metal del que estaban compuestos los productos materia de clasificación), cuenta con una Nota Explicativa que no incluye como tal producto al zinc en forma de "bolas". **vi) Infracción normativa por inaplicación del principio de progresividad.** Señala que la Sala Superior inaplica el principio de progresividad en que se basa la sistematización de la nomenclatura en el arancel de aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF; en tanto, la sistematización de esta nomenclatura se basa en el principio de progresividad que consisten en la clasificación arancelaria de las mercancías desde las más simples hasta las más complejas (en ese orden); es decir, desde la materia prima hasta el producto final. **vii) Infracción normativa por interpretación errónea de las Notas Explicativas del capítulo 72.** Señala que la Sala Superior interpreta erróneamente las notas explicativas del capítulo 72 al considerar en base a esta que también los procesos de fusión, fundición y colada son procesos irrelevantes para la clasificación arancelaria, cuando ello no se desprende de su lectura. Advierte además que la Sala Superior ha interpretado de forma equivocada las Consideraciones Generales del Capítulo 72, pues ha incluido como "procesos que no modifican la clasificación" de los productos la fusión-fundición, colada; sin embargo, estos procesos no se encuentran enumerados como tales en dichas Consideraciones Generales. **viii) Infracción normativa por inaplicación del artículo 149 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y, consecuentemente del principio de legalidad, establecido en el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento**

Administrativo General. Señala que la Sala Superior validó la inaplicación del principio de legalidad según el cual la autoridad administrativa debe actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, al validar la contravención al artículo 149 de la Ley General de Aduanas que subyace a la postura de la SUNAT de clasificar los productos en la partida 7901 cuando en la Resolución N° 2131-1998, vigente al momento de ocurridos los hechos, estableció que correspondía clasificarlos en la partida 7907 y pretende que se aplique su nuevo criterio contenido en la Resolución de División N° 000313300/2018-000262 emitida con posterioridad al despacho de las mercancías. **ix) Infracción normativa por inaplicación del artículo 103 de la Constitución y de los artículos 3 y 4 del Tratado de creación del TJCA.** Señala que la Sala ha inaplicado el artículo 103 de la Constitución y de los artículos 3 y 4 del Tratado de creación del TJCA que prohíben la aplicación retroactiva de las normas y que señala que las decisiones de la Secretaría General serán aplicables a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, respectivamente, toda vez que la Sala Superior aplicó la Resolución N° 2272 emitida por esta última de forma retroactiva. **SÉPTIMO:** Respecto a las causales expuestas en los **numerales i) y ii)** del considerando que antecede, se advierte que a través de las mismas la recurrente denuncia vicios de motivación insuficiente, falta de motivación interna, motivación ultra petita y motivación incongruente en la sentencia de vista; para lo cual sostiene, que la Sala Superior no explicó por qué define la expresión "en bruto" remitiéndose a las Notas Explicativas de diversos capítulos de la Sección XV de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, cuando la misma Partida 7901 tiene una definición exclusiva y distinta a las partidas de otros metales. Asimismo, que la Sala Superior se ha pronunciado sobre un aspecto no controvertido por las partes del proceso, sino más bien, reconocido por ambas, por tanto, no formaba parte de un aspecto en controversia, motivo por el cual vicia su pronunciamiento de motivación ultra petita por exceder los límites fijados por las partes. Al respecto, se advierte que la recurrente no realiza fundamentación alguna que describa de manera precisa los motivos por los cuales considera que el hecho de no explicar por qué define la expresión "en bruto" remitiéndose a las Notas Explicativas de diversos capítulos de la Sección XV de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, cuando la misma Partida 7901 tiene una definición exclusiva y distinta a las partidas de otros metales; tiene incidencia en el fondo de la controversia, ni mucho menos, de qué manera ello influye en la decisión final; motivo por el cual extremo del fundamento de esta causal deviene en impreciso y carece de incidencia en el fondo de la controversia. Por otro lado, respecto al extremo referido a que la sentencia de vista contiene una motivación ultra petita, la recurrente sostiene que ello se configuró toda vez que la Sala Superior se ha pronunciado sobre un aspecto no controvertido por las partes del proceso; sin embargo, tampoco fundamenta los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción al artículo VII del título preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, normas que regulan el principio de congruencia procesal; toda vez que sostiene que la vulneración al principio de congruencia procesal se produjo por motivación ultra petita y motivación incongruente de la sentencia de vista, en atención a que la Sala Superior se ha pronunciado sobre un aspecto no controvertido por las partes, y que no correspondía a la Sala Superior, incorporar un cuestionamiento a los informes técnicos proporcionados por la empresa en calidad de prueba y mucho menos que analizara un hecho no alegado ni cuestionado por las partes, sino más bien, reconocido de forma unánime; sin embargo, tampoco señala de manera precisa de qué manera se configuró tal motivación incongruente, ni tampoco los motivos por los cuales considera que el hecho que la Sala Superior analice o examine los informes técnicos, y, producto de ello, efectúe algún cuestionamiento, que las partes no advirtieron, constituiría una motivación incongruente. Siendo ello así, no se advierte que en la sustentación de esta causal, exista precisión en los fundamentos referidos a ella y por los cuales considera que lo resuelto por la sala superior resulta viciado, ni tampoco los motivos por los cuales se habría incurrido en infracciones a las normas que señala, por lo cual, las causales bajo análisis carecen de claridad y precisión, pues impide a este colegiado examinar si realmente se configuró la inaplicación de las normas que invoca, por el contrario implican la intención del recurrente de que se realice un nuevo análisis de hechos y pruebas, lo cual no se condice con la finalidad del recurso de casación. En este orden de ideas, se advierte que los argumentos formulados como sustento de las referidas causales no precisan los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción a las normas invocadas, ni tampoco se precisa las razones por las cuales considera que la

motivación efectuada por el Colegiado Superior es incorrecta, pues se limita a cuestionar la decisión de manera imprecisa, careciendo de argumentos destinados a desvirtuar la sentencia de vista por las causales invocadas, razón por la cual las causales bajo examen resultan **improcedentes**.

OCTAVO: En cuanto a las causales expuestas en los **numerales iii) y iv)** del considerando sexto de la presente resolución, se advierte que la recurrente fundamenta las mismas sosteniendo que la Sala Superior inaplicó el principio de seguridad jurídica pues otorgó un efecto distinto a normas vinculantes, toda vez que los países miembros de la Comunidad Andina están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento de la Comunidad Andina, por lo cual, los jueces de los países miembros se encuentran obligados a aplicar las resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina, teniendo éstas la categoría de normas jurídicas, no pudiendo apartarse de ellas, pues esta disposición tiene carácter imperativo, e incluso, se encuentran habilitados y, en determinados supuestos, obligados a solicitar interpretación prejudicial, como es en los casos en los que no cabe recurso interno en la vía ordinaria. Al respecto, se puede observar que la recurrente no señala de manera precisa los motivos por los cuales considera que la Sala Superior debió aplicar el artículo 55 de la Constitución Política del Perú, y el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, limitándose a cuestionar la decisión final a la que arribó la sala superior, sosteniendo, entre otros, que el Colegiado Superior debió iniciar el procedimiento de interpretación prejudicial, sin embargo, no logra demostrar la incidencia de la infracción denunciada sobre el fondo de la controversia, pues si bien considera que resulta obligatorio que la Sala Superior inicie el procedimiento de interpretación prejudicial, no se tomó en cuenta que ya existe una posición en la Comunidad Andina de Naciones sobre este tema, la cual se encuentra vigente desde el 20 de junio del 2022, y al tener la calidad de Precedente Vinculante¹, se puede asumir que el pronunciamiento en una interpretación prejudicial seguirá la misma línea; por ello, no logra desvirtuar lo fundamentado por la Sala Superior, ni tampoco mostrar que de haberse llevado a cabo dicho procedimiento, el presente caso tendría un resultado distinto². De igual manera, la empresa recurrente denuncia la falta de valoración de cada uno de los informes técnicos por ello alega la inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución, así como la omisión de emitir pronunciamiento sobre el valor probatorio de cada uno de tales documentos, y tampoco haberlos valorado de forma conjunta, integral y razonada. Al respecto, se advierte que dicho argumento también deviene impreciso, toda vez que no explica con claridad las razones por las cuales considera que la Sala Superior se encontraba obligada a valorar cada uno de los informes técnicos, ni mucho menos precisó la base legal de la cual se desprende ello, por el contrario, se advierte que los fundamentos de la recurrente no logran desvirtuar lo fundamentado en la sentencia de vista, motivo por el cual, se declaran improcedentes dichas causales.

NOVENO: Respecto a la causal expuesta en el **numeral v)**, del considerando sexto de la presente resolución, se advierte que la aplicación indebida de las notas explicativas de la sección XV del Sistema Armonizado de la Comunidad Andina, señalando que ello redundó en una interpretación errónea de las notas explicativas de la Partida 7901 pues se ampliaron sus alcances vía interpretación, así como las de la primera y sexta regla general.-En esa línea, no se advierte que dicha causal haya sido formulada con claridad y precisión, pues no resulta claro si su causal se encuentra dirigida a denunciar la aplicación indebida de las notas explicativas de las partidas de la sección XV del sistema armonizado de la comunidad andina, o si, por el contrario, se denuncia la interpretación errónea de las notas explicativas de la Partida 7901, lo cual torna en impreciso el recurso y afecta el debate casatorio; más aún si, los fundamentos de dicha causal se encuentran referidos a que la Sala Superior únicamente citó las notas explicativas del capítulo 79 y de la sección XV, así como de las Partidas 7901 y 7907, mas no las notas explicativas de los diversos capítulos de dicha sección, sin alcanzar mayores precisiones que permitan determinar con meridiana claridad a que norma se encuentran dirigidos los cuestionamientos formulados por la recurrente, motivo por el cual, la presente causal deviene en **improcedente**. **DÉCIMO:** En cuanto a las causales expuestas en los **numerales vi) y vii)**, del considerando sexto de la presente resolución, se advierte que la recurrente denuncia la inaplicación del principio de progresividad, en que se basa la sistematización de la nomenclatura en el arancel de aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, sosteniendo que la Sala

Superior realizó un análisis inverso, asumiendo que sus productos no cumplirían con determinadas características establecidas en la partida residual 9707; y que en dicho análisis se concluye que sus productos no cumplen con determinadas características establecidas en la Partida 9707 para algunos de los productos clasificados en la misma; y que resultaba correcto que se clasificaran en la Partida 7901. Asimismo, sostiene que se produjo la interpretación errónea de las notas explicativas del capítulo 72; al considerar que también los procesos de fusión, fundición y colada, son procesos irrelevantes para la clasificación arancelaria, cuando ello no se desprende de su lectura. Los argumentos formulados como sustento de las causales invocadas no precisan los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción a la norma que señala, ni tampoco se precisa las razones por las cuales considera que se produjo la inaplicación del principio de progresividad ni la interpretación errónea de las notas explicativas del capítulo 72, ni expone con claridad las razones por las cuales considera que la motivación efectuada por el Colegiado Superior es errada, pues se limita a cuestionar la decisión final de la Sala Superior de manera genérica, sin formular argumento alguno destinado a desvirtuar los razonamientos de la instancia de mérito, razón por la cual las causales bajo examen resultan **improcedentes**.

DÉCIMO PRIMERO: Respecto a las causales expuestas en los **numerales viii) y ix)**, del considerando sexto de la presente resolución, se advierte que la recurrente denuncia la inaplicación del principio de legalidad, así como la inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 3 y 4 del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA). Para lo cual, sostiene que la Sala Superior acogió la postura de Sunat, validando la clasificación que ésta última realizó de sus productos, en función al nuevo criterio publicado con posterioridad a la declaración de estos, y que validó también la contravención del artículo 149 del Decreto Legislativo N° 1053, Decreto que aprueba la Ley General de Aduanas, al omitir pronunciarse sobre dicha norma. Asimismo, agrega que la Sala Superior inaplicó lo dispuesto por el artículo 103 de la Constitución Política del Perú y el artículo 3 del Tratado de Creación del TJCA, con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la empresa recurrente contra la Resolución N° 2272, toda vez que la Sala Superior únicamente dio cuenta del criterio establecido en la Resolución N° 2272, y resolvió desconociendo el principio de no retroactividad recogido en el artículo 2 de la misma resolución. En este extremo, se advierte que las causales materia de análisis tampoco fueron formuladas con claridad y precisión, toda vez que la recurrente cuestiona el hecho que la Sala Superior haya acogido la postura formulada por Sunat en el presente proceso, pero no señala con precisión las razones por las cuales considera que dicha postura es errónea, por cuyo mérito deba apartarse la infracción denunciada. Por otro lado, refiere que Sunat realizó la clasificación de sus productos en función a un criterio nuevo, publicado con posterioridad a su declaración sobre dichos productos; sin embargo, no fundamenta en modo alguno los motivos por los cuales considera que lo resuelto por la Sala es incorrecto, ni las razones fácticas y jurídicas por las cuales considera que tal nuevo criterio no le resulta aplicable. En cuanto al argumento referido a la contravención del artículo 149 de la Ley General de Aduanas, y que dicha infracción se haya producido al omitir pronunciarse sobre dicha norma, se observa que la recurrente no señala en los fundamentos de su causal las razones por las cuales considera que dicha norma debió aplicarse al presente caso, careciendo de contenido. Asimismo, en cuanto a la inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y el artículo 3 del Tratado de Creación del TJCA, que prohíben la aplicación retroactiva de las normas y que señala que las decisiones de la Secretaría General serán aplicables a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo; respecto de lo cual se advierte que la recurrente no precisa los motivos por los cuales considera que se inaplicó dicha norma, si se observa que la sala superior emitió pronunciamiento al respecto en la sentencia de vista. Por el contrario, los fundamentos del recurso de casación permiten deducir que, en realidad, la recurrente busca una nueva valoración de hechos y pruebas, finalidad que no se condice con los fines del recurso de casación, razones por las cuales las causales materia de análisis devienen **improcedentes**. En suma, de los fundamentos del recurso de casación se advierte una disconformidad de la empresa recurrente con lo resuelto por la Sala Superior, que le fue desfavorable a sus intereses, sin embargo, al haber fundamentado sus causales sobre la base de alegaciones que no procuran desvirtuar lo expresado por la instancia de mérito, sino únicamente cuestionar la conclusión final a la que arriba la Sala Superior, no es posible identificar las infracciones normativas

denunciadas. **DÉCIMO SEGUNDO:** Con relación a la exigencia prevista en el inciso 4 del referido artículo 388 del Código Procesal Civil, la recurrente menciona que su pedido casatorio es anulatorio y subordinadamente revocatorio; no obstante, el cumplimiento de este último requisito no es suficiente para declarar procedente el recurso de casación postulado, por cuanto los requisitos de procedencia de dicho medio impugnatorio son concurrentes conforme lo señala el artículo 392 del Código Adjetivo; lo cual, de acuerdo con lo desarrollado en los fundamentos precedentes, no se ha cumplido en el presente caso. **DECISION:** Por estas consideraciones, declararon: **IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la demandada **Zinc Industrias Nacionales S.A.**, con fecha once de noviembre de dos mil veintidós (fojas 813 - 863 del Expediente Judicial Electrónico - EJE) contra la sentencia de vista de fecha veintinueve de octubre de dos mil veintidós (fojas 791 - 804 del EJE); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Zinc Industrias Nacionales S.A. y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa; y, los devolvieron. **Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

¹ [RESOLUCION2272.doc \(live.com\)](#)

² Ello en razón a que, en fecha 20 de junio de 2022, la Secretaría General de la Comunidad Andina emitió la Resolución N°2272 Criterio Vinculante de Clasificación Arancelaria en la Nomenclatura Común - NANDINA del producto denominado comercialmente "BOLAS DE CINCO DE 50 mm", publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 4491 de 20 de junio de 2022. Criterio a través del cual, Los expertos en NANDINA del Comité Andino de Asuntos Aduaneros concluyeron clasificar a la mercancía denominada comercialmente como: "BOLAS DE CINCO DE 50 mm", en la subpartida 7901.11.00 ". Entendiendo a aquellas con un contenido de cinc superior o igual al 99,99 % en peso", en aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1 y 6, comprendidas en la Nomenclatura Común - NANDINA. Adicionalmente, se debe considerar que dicha Resolución entraría en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, esto es el 20 de junio de 2022.

C-2178826-14

CASACIÓN N° 51566-2022 LIMA

Lima, tres de abril de dos mil veintitrés

VISTO Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandada **Procurador Público 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 veintidós (fojas quinientos setenta y tres a quinientos ochenta y cuatro del Expediente Judicial Electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista del veintiocho de octubre de dos mil veintidós (fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos sesenta), que confirmó la sentencia apelada del veintisiete de julio de dos mil veintidós (fojas doscientos veinticinco a doscientos cuarenta y nueve), que declaró fundada la demanda. **CONSIDERANDOS Primero:** Al respecto, 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 la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 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, el cual señala que, 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 administrados [...]". En ese sentido, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales, como es la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrados o contribuyentes, la naturaleza de las actuaciones impugnables, las particularidades procesales como son los requisitos de admisibilidad y procedencia, la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar, la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia, antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, prevaleciendo la ley especial sobre

la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 00018-2003-AI/TC². **Segundo:** Asimismo, resulta necesario señalar que, la Cuarta Disposición Complementaria Final 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, dispone que: "[e]l Código Procesal Civil es de aplicación supletoria en los casos no previstos en la presente Ley"; en ese marco, resulta pertinente indicar la Ley N° 31591³, 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 trámite recurso de casación y su respectiva calificación. En ese orden, este Colegiado Supremo en base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, al artículo 35 del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la referida Ley N° 31591, deben ser tomadas en forma supletoria, teniendo presente los principios que regulan tal norma especial, que no debe ser desnaturalizado, menos aún las exigencias esenciales que lo caracterizan. **Requisitos de procedencia Tercero:** Resulta necesario señalar los siguientes artículos del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 768, y su modificatoria introducido por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, los cuales son: **Artículo 388. Causales** Son causales para interponer recurso de casación: 1. Si la sentencia o auto ha sido expedido con inobservancia de algunas de las garantías constitucionales de carácter procesal o material, o con una indebida o errónea aplicación de dichas garantías. 2. Si la sentencia o auto incurre o deriva de una inobservancia de las normas legales de carácter procesal sancionadas con la nulidad. 3. Si la sentencia o auto importa una indebida aplicación, una errónea interpretación o una falta de aplicación de la ley o de otras normas jurídicas necesarias para su aplicación. 4. Si la sentencia o auto ha sido expedido con falta de motivación o manifiesta ilogicidad de la motivación, cuando el vicio resulte de su propio tenor. 5. Si la sentencia o auto se aparta de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema. [...] **Artículo 391. Interposición y admisión 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. [...] **Artículo 393. Improcedencia 1.** La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. Además, sobre los requisitos de procedibilidad, resulta aplicable supletoriamente al recurso de casación del proceso contencioso administrativo, el numeral 1 y el literal c del numeral 2 del 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, toda vez que, el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio. **Cuarto:** Efectuada la revisión de los requisitos de procedibilidad, se advierte que el recurso impugna una resolución expedida por una Sala Superior que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso, además, este no tiene un sentido anulatorio, respecto a la decisión, por ende, se cumple con los requisitos señalados en el numeral 1 y el literal

c del numeral 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591. Asimismo, sobre los requisitos de admisibilidad contenidos en el inciso 2 del modificado artículo 391 del Código Procesal Civil, se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada y dentro del plazo de diez días de notificada (foja quinientos setenta); con relación al arancel judicial por concepto de casación, la parte recurrente se encuentra exonerada de presentar el referido arancel, al amparo del artículo 47 de la Constitución Política del Estado. Por tanto, se cumple con los requisitos precisados en este inciso de la referida norma. **Causales denunciadas**

Quinto: El recurso de casación presentado por la parte demandada **Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, sustenta su recurso en las siguientes causales: **a) Inaplicación de lo dispuesto en el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior a pesar de haber citado dicha norma no la aplica, de conformidad con la norma, la administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar el fundamento al reparo en instancia de reclamación, del nuevo examen se advierte que la Administración Tributaria modifica el fundamento del reparo inicialmente formulado en la etapa de fiscalización, pues en instancia de reclamación centró su observación en que no se habría acreditado la vinculación del gasto con la generación de renta gravada y que no se acreditó su devengamiento en el ejercicio 2007. Sin embargo, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140010060 la Administración centró ahora su observación en que la contribuyente no acreditó haber incurrido en el gasto financiero, ni que se trate de un gasto propio, por tanto, no acredita la vinculación del gasto con la generación de la renta gravada, ni el devengamiento del hipotético gasto, supuestos que como se ha señalado precedentemente no fueron el fundamento del reparo en fiscalización, según arguye la parte recurrente. **b) Aplicación indebida del artículo 150 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior no ha aplicado con estrictez dicho artículo, pues considera de manera errónea que esta parte debió pronunciarse sobre el fondo del asunto de la controversia en relación al reparo al gasto denominado “promoción metálico 2005-2006-2007”, o justificar motivadamente su omisión a pronunciarse y reponer el procedimiento al estado en que se produjo el vicio. Además agrega que, la parte recurrente señala que la Sala Superior no ha tomado en cuenta que el Tribunal Fiscal no debía pronunciarse sobre el fondo de dicho reparo pues se verificó que el reparo no se encontraba debidamente sustentado motivo por el cual, al haberse establecido la improcedencia del reparo, la resolución de determinación que lo contiene también debía “levantarse”, esto es, dejarse sin efecto, y por ello declarar la nulidad de los actos administrativos conforme al acápite 76 del Glosario de Fallos que señala expresamente que, “cuando la administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación (el Tribunal Fiscal debe fallar) declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor en aplicación del artículo 150 del Código Tributario”, según expone el casacionista. **Sexto:** Antes de proceder con el análisis del recurso de casación, es necesario reiterar que constituye un medio impugnatorio extraordinario de que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando separadamente cada causal invocada. **Séptimo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales mencionadas en los literales **a) y b)** del quinto considerando, la parte recurrente refiere que la Sala Superior cita el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; sin embargo, no la aplica, pues de conformidad con dicha norma, la administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar el fundamento al reparo en instancia de reclamación; sin embargo, del caso en concreto se advierte que la Administración Tributaria modifica el fundamento del reparo. Se advierte que la parte recurrente denuncia que la Sala Superior no aplicó dicho artículo, no obstante, de la Sentencia de Vista se puede apreciar que, en el octavo considerando se realiza un análisis del porque no se estaría vulnerando lo establecido por el artículo 127 del Código Tributario; en consecuencia, si aplica y toma en cuenta dicha normativa; por lo tanto la parte recurrente no sustenta de forma clara ni

precisa como es que la Sala Superior incurrió en dicha infracción denunciada, que si bien expone la causal señalando la disposición de la norma, no se advierte que se haya expuesto las razones fácticas y jurídicas que sustenten su denuncia, es decir, carece de fundamento pues no precisa los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción a la norma invocada. Respecto a la aplicación indebida del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la parte recurrente denuncia que la Sala Superior considera de manera errónea que el Tribunal Fiscal debió pronunciarse sobre el fondo del asunto; sin embargo, este tribunal no debía pronunciarse sobre dicho reparo pues se verificó que el reparo no se encontraba debidamente sustentado motivo por el cual, al haberse establecido la improcedencia del reparo al gasto denominado “promoción metálico 2005-2006-2007”, la resolución de determinación que lo contiene también debía “levantarse”, esto es, dejarse sin efecto y por ello declarar la Nulidad de los actos administrativos, según arguye la parte recurrente. De estos argumentos se puede observar que no hay precisión en los motivos por los cuales considera que la Sala Superior realizó una aplicación indebida del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; pues se limita a cuestionar la decisión en la que arribó la Sala Superior, pero es necesario señalar el undécimo considerando de la sentencia de vista, que indica lo siguiente: [...] Asimismo, el último párrafo del Artículo 150° del Código Tributario-EF, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF dispone que, “Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”. [...] Dentro de éste contexto, el Tribunal Fiscal mediante la RTF materia de nulidad, dejó sin efecto el citado valor por el reparo bajo análisis, siendo de advertir, que si bien la argumentación esgrimida en la RTF cuestionada, evidenció los vicios incurridos por la Administración al modificar los fundamentos del reparo, debió, en virtud al último párrafo del Artículo 150° del Código Tributario, emitir pronunciamiento sobre los hechos que suscitan la controversia puesta a su conocimiento, o justificar motivadamente su omisión a pronunciarse y reponer el procedimiento al estado en que se produjo el vicio; lo que no ocurrió en el presente caso. [...] Al respecto, se aprecia que la instancia de mérito ha expresado de manera razonada suficiente y congruente las razones fácticas y jurídicas que determinan su decisión y aplicación de la referida norma, pues se aprecia que expresamente el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario refiere que “Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto [...]” y el mismo tribunal en su recurso de casación reconoce que declara nulidad de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria al emitir la Resolución materia de autos. Por lo que, de los argumentos del recurso de casación en este extremo, se advierte que no existen fundamentos que desvirtúen la sentencia de vista. En consecuencia, estas causales devienen en **improcedentes**. **Octavo:** Por lo expuesto, se advierte que los fundamentos del recurso de casación de la parte recurrente no son claros ni precisos, por ende, no cumple con los requisitos exigidos en el numeral 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, en consecuencia, conforme al literal a) del numeral 2 del modificado artículo 393 del referido código procesal, el mismo deviene en **improcedente**. **Noveno:** En cuanto a los demás requisitos fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedentes las causales contenidas en el considerando quinto de la presente resolución. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Texto Único Ordenado de Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, concordante con el literal a) del numeral 1 del 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 parte demandada **Procurador Público 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 veintidós (fojas quinientos setenta y tres a quinientos ochenta y cuatro), contra la sentencia de vista del veintiocho de octubre de dos mil veintidós (fojas quinientos cuarenta y uno a quinientos sesenta), 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, **ORDENARON** la publicación del texto 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 Telefónica del Perú S. A. A. y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso 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 Publicada el nueve de noviembre de dos mil dieciséis en el diario oficial El Peruano.

³ Ley que modifica el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 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.

C-2178826-15

CASACIÓN N° 3874-2023 LIMA

Lima, dieciocho de abril de dos mil veintitrés

VISTOS Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante **Instituto Quimioterapico S. A.** mediante escrito del trece de diciembre de dos mil veintidós (fojas trescientos noventa y tres a cuatrocientos quince), contra la sentencia de vista del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas trescientos sesenta y uno a trescientos setenta y cuatro), que revocó la sentencia apelada del treinta y uno de julio de dos mil dieciocho (fojas ciento cincuenta y cinco a ciento sesenta y ocho), que declaró fundada la demanda, y reformándola, declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

CONSIDERANDOS Primero: Al respecto, 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 la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 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, el cual señala que, 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 administrados [...]”. En ese sentido, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales, como es la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes, la naturaleza de las actuaciones impugnables, las particularidades procesales como son los requisitos de admisibilidad y procedencia, la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar, la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia, antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, prevaleciendo la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 00018-2003-AI/TC¹.

Segundo: Asimismo, resulta necesario señalar que, la Cuarta Disposición Complementaria Final 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, dispone que: “[e]l Código Procesal Civil es de aplicación supletoria en los casos no previstos en la presente Ley”; en ese marco, resulta pertinente indicar la Ley N° 31591², 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 trámite recurso de casación y su respectiva calificación. En ese orden, este Colegiado Supremo en base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, al artículo 35 del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la referida Ley N° 31591, deben ser tomadas en forma supletoria, teniendo presente los principios que regulan tal norma especial, que no debe ser desnaturalizado, menos aún las exigencias esenciales que lo caracterizan.

Requisitos de procedencia Tercero: Resulta necesario señalar los siguientes artículos del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 768, y su modificatoria introducido por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, los cuales son: **Artículo 388. Causales** Son causales para interponer recurso de casación: 1. Si la sentencia o auto ha sido expedido con inobservancia de algunas de las garantías constitucionales de carácter procesal o material, o con una indebida o errónea aplicación de dichas garantías. 2. Si la sentencia o auto incurre o deriva de una inobservancia de las normas legales de carácter procesal sancionadas con la nulidad. 3. Si la sentencia o auto importa una indebida aplicación, una errónea interpretación o una falta de aplicación de la ley o de otras normas jurídicas necesarias para su aplicación. 4. Si la sentencia o auto ha sido expedido con falta de motivación o manifiesta ilogicidad de la motivación, cuando el vicio resulte de su propio tenor. 5. Si la sentencia o auto se aparta de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema. [...] **Artículo 391. Interposición y admisión** 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. [...] **Artículo 393. Improcedencia** 1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También 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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. Además, sobre los requisitos de procedibilidad, resulta aplicable supletoriamente al recurso de casación del proceso contencioso administrativo, el numeral 1 y el literal c del numeral 2 del 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, toda vez que, el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.

Cuarto: Efectuada la revisión de los requisitos de procedibilidad, se advierte que el recurso impugna una resolución expedida por una Sala Superior que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso, además, este no tiene un sentido anulatorio, respecto a la decisión, por ende, se cumple con los requisitos señalados en el numeral 1 y el literal c del numeral 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591. Asimismo, sobre los requisitos de admisibilidad contenidos en el inciso 2 del modificado artículo 391 del Código Procesal Civil, se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada y dentro del plazo de diez días de notificada (foja cuatrocientos treinta); con relación al arancel judicial por concepto de casación, la parte demandante adjuntó el arancel respectivo (fojas cuatrocientos veintidós). Por tanto, se cumple con los requisitos precisados en este inciso de la referida norma. **Causales denunciadas** **Quinto:** La casacionista sustenta su recurso en las siguientes causales: a) **Infracción normativa (aplicación errónea) del segundo párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior ha contravenido con dicho artículo pues al haber realizado una motivación aparente en la Resolución N° 17 al indicar, en un inicio, que concuerda con las reglas determinadas por la Corte Suprema, es decir, con los puntos 5.2.1 y 5.2.2 de la Casación N° 4392-2013 y que realizará un análisis de los actuados administrativos aplicando la interpretación literal, sistemática y teleológica de la norma. La parte recurrente refiere que debía realizarse a través de una

interpretación literal de la norma. Sin embargo, la Sala Superior realiza una interpretación extensiva de la norma, la cual según la Corte Suprema no resulta pertinente 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, según arguye la casacionista. **b) Infracción normativa del artículo 34 del Código Tributario.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior no ha tomado en consideración lo establecido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia Casación N° 4392-2013; pues según el análisis de dicha sentencia la empresa realizó el pago oportuno de los pagos a cuenta del ejercicio dos mil doce, sobre la base de la información y del coeficiente determinado a dicha fecha, calificando como un pago oportuno y correcto en dicha oportunidad. La parte recurrente refiere que el efecto de la rectificación califica como un hecho nuevo que no puede afectar la determinación y pago de los pagos a cuenta efectuados con anterioridad y, con mayor razón, si antes de dicha rectificación se cumplió con la obligación definitiva que es el pago del impuesto anual. Por lo expuesto, la empresa concluye que no corresponde que se le impute el pago de intereses moratorios de una obligación que cumplió oportunamente. **c) Corresponde que la Sala aplique el criterio contenido en la Casación N° 4392-2013 Lima en tanto se trata de hechos similares al presente caso, con lo cual corresponde continuar con el criterio jurisprudencial.** La parte recurrente refiere que, la Sala Superior no justifica las razones de porque deja de aplicar los criterios de la Casación N° 4392-2013 Lima al caso en particular; pues se produjeron hechos similares, lo que conlleva a que el cálculo del coeficiente utilizado para realizar los pagos a cuenta aplicables durante el ejercicio dos mil doce, la declaración jurada y el pago fueron realizadas de forma oportuna; por lo que, la parte recurrente arguye que no se debe imputar el pago de intereses moratorios de los pagos a cuenta durante el ejercicio dos mil doce. **d) Modificación actual del artículo 34° del Código Tributario.** La parte recurrente refiere que la aplicación de intereses moratorios como consecuencia de una modificación de la base del cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta no se encontraba vigente en ningún artículo del Código Tributario. Agrega que, la SUNAT efectuó una modificación al cuerpo normativo relativo a los intereses moratorios para aplicar en los casos de rectificar las declaraciones juradas. Sin embargo, los efectos jurídicos de esta norma no deben ni puede regir para las consecuencias jurídicas inexistentes o ya consumadas a la fecha de su entrada en vigencia (cuatro de marzo de dos mil veintidós). **Sexto:** Antes de proceder con el análisis del recurso de casación, es necesario reiterar que constituye un medio impugnatorio extraordinario de que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando separadamente cada causal invocada. **Séptimo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales mencionadas en el literales **a), b) y c)** del quinto considerando de la presente resolución. Se advierte que la parte recurrente denuncia que la Sala Superior realiza una aplicación errónea del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, por no realizar una interpretación literal de la norma conforme al precedente vinculante Casación N° 4392-2013 emitida por la Corte Suprema; asimismo denuncia una incorrecta interpretación del artículo 34 del Código Tributario, pues la Sala Superior no ha tomado en cuenta lo establecido por la Sentencia Casación N° 4392-2013, pues no corresponde que a la empresa se le impute el pago de intereses moratorios de una obligación que cumplió oportunamente; por lo que, la casacionista arguye que la Sala Superior no aplica los criterios de la Casación N° 4392-2013 Lima al caso en particular. Al respecto, se puede observar de estos argumentos, que la recurrente no señala de manera precisa los motivos por los cuales considera que la Sala Superior realizó una aplicación errónea e incorrecta interpretación de las normas, pues se limita a cuestionar la decisión final a la que arribó la Sala Superior, sosteniendo, que esta debió aplicar lo referido por la Casación N° 4392-2013 que constituye precedente vinculante, es decir, los considerandos 5.2.1 y 5.2.2. No obstante, es claro para la Sala Superior y la parte recurrente que el tema que constituye precedente vinculante en dichos considerandos son los alcances y límites de la interpretación restrictiva y extensiva de las normas tributarias; sin embargo, no constituye precedente vinculante sobre el tema de los

intereses moratorios de los pagos a cuenta. Por lo tanto, la casacionista no presenta argumentos suficientes para demostrar las infracciones denunciadas sobre el fondo de la controversia, pues, no se observa que la Sala Superior realice una interpretación restrictiva y/o extensiva de las normas, pues del sexto considerando de la sentencia de vista se puede apreciar que la Sala Superior aplica el precedente vinculante realizando una interpretación literal, sistemática por ubicación de la norma, y teleológica, todas estas permitidas por ley. Por estas razones, estas causales devienen en **improcedentes**. **Octavo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal mencionada en el literal **d)** del quinto considerando de la presente resolución. Se advierte que la parte recurrente refiere que se ha modificado en fecha cuatro de marzo de dos mil veintidós el artículo 34 del Texto Único del Código Tributario; y que no debería aplicarse la norma para el caso en concreto; sin embargo, no se verifica en los actuados que se le aplique los intereses moratorios por pagos a cuenta en base a dicha modificación; por tanto, se observa que, en este extremo, el recurso de casación carece manifiestamente de fundamentos suficientes que acrediten la infracción de la norma denunciada. Por estas razones, esta causal deviene en **improcedente**. **Noveno:** Por lo expuesto, se advierte que los fundamentos del recurso de casación de la parte recurrente no son claros ni precisos, por ende, no cumple con los requisitos exigidos en el numeral 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, en consecuencia, conforme al literal a) del numeral 2 del modificado artículo 393 del referido código procesal, el mismo deviene en **improcedente**. **Décimo:** En cuanto a los demás requisitos fijados en el artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedentes las causales contenidas en el considerando quinto de la presente resolución. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Texto Único Ordenado de Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, concordante con el literal a) del numeral 1 del 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 demandante **Instituto Quimioterapico S. A.** mediante escrito del trece de diciembre de dos mil veintidós (fojas trescientos noventa y tres a cuatrocientos quince), contra la sentencia de vista del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas trescientos sesenta y uno a trescientos setenta y cuatro), 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, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; en los seguidos por el Instituto Quimioterapico S. A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria 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 BUENDIA.**

¹ Publicada el nueve de noviembre de dos mil dieciséis en el diario oficial El Peruano.

² Ley que modifica el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 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.

C-2178826-16

CASACIÓN N° 51560-2022 LIMA

Lima, quince de marzo de dos mil veintitrés

VISTO Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandada **Zinc Industrias Nacionales S. A.** mediante escrito del once de noviembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos noventa y cuatro a quinientos cuarenta y cuatro del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos setenta a cuatrocientos ochenta y cinco), que revocó la sentencia de primera instancia del nueve de mayo de dos mil veintidós (fojas doscientos sesenta y nueve a doscientos ochenta y cuatro), que declaró infundada la demanda, y reformándola, la declaró fundada en todos sus extremos. **CONSIDERANDOS** **Primero:** Al respecto, 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 la naturaleza de las normas de índole administrativo, partiendo de lo que dispone el artículo 1 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, el cual señala que, 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 administrados [...]”. En ese sentido, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales, como es la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes, la naturaleza de las actuaciones impugnables, las particularidades procesales como son los requisitos de admisibilidad y procedencia, la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar, la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia, antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, prevaleciendo la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 00018-2003-AI/TC².

Segundo: Asimismo, resulta necesario señalar que, la Cuarta Disposición Complementaria Final 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, dispone que: “[e]l Código Procesal Civil es de aplicación supletoria en los casos no previstos en la presente Ley”; en ese marco, resulta pertinente indicar la Ley N° 31591³, 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 trámite recurso de casación y su respectiva calificación. En ese orden, este Colegiado Supremo en base a lo previamente señalado, conforme a un análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, y en específico, al artículo 35 del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, considera que las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la referida Ley N° 31591, deben ser tomadas en forma supletoria, teniendo presente los principios que regulan tal norma especial, que no debe ser desnaturalizado, menos aún las exigencias esenciales que lo caracterizan.

Requisitos de procedencia Tercero: Resulta necesario señalar los siguientes artículos del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 768, y su modificatoria introducido por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, los cuales son: **Artículo 388. Causales** Son causales para interponer recurso de casación: 1. Si la sentencia o auto ha sido expedido con inobservancia de algunas de las garantías constitucionales de carácter procesal o material, o con una indebida o errónea aplicación de dichas garantías. 2. Si la sentencia o auto incurre o deriva de una inobservancia de las normas legales de carácter procesal sancionadas con la nulidad. 3. Si la sentencia o auto importa una indebida aplicación, una errónea interpretación o una falta de aplicación de la ley o de otras normas jurídicas necesarias para su aplicación. 4. Si la sentencia o auto ha sido expedido con falta de motivación o manifiesta ilogicidad de la motivación, cuando el vicio resulte de su propio tenor. 5. Si la sentencia o auto se aparta de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema. [...] **Artículo 391. Interposición y admisión** 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. [...] **Artículo 393. Improcedencia** 1. La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: a. No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; b. se refiere 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. 2. También

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. 3. La improcedencia del recurso puede afectar a todas las causales invocadas o referirse solamente a alguna de estas. 4. La resolución que se pronuncia sobre la procedencia del recurso de casación se expide dentro del plazo de veinte días, con el voto conforme de tres jueces supremos. **Cuarto:** Efectuada la revisión de los requisitos de procedibilidad, se advierte que el recurso impugna una resolución expedida por una Sala Superior que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso, además, este no tiene un sentido anulatorio, respecto a la decisión, por ende, se cumple con los requisitos señalados en el numeral 1 y el literal c del numeral 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591. Asimismo, sobre los requisitos de admisibilidad contenidos en el inciso 2 del modificado artículo 391 del Código Procesal Civil, se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada y dentro del plazo de diez días de notificada (foja cuatrocientos noventa); con relación al arancel judicial por concepto de casación, la parte recurrente adjuntó el arancel respectivo (fojas quinientos cuarenta y cinco). Por tanto, se cumple con los requisitos precisados en este inciso de la referida norma. **Causales denunciadas Quinto:** El recurso de casación presentado por la parte demandada **Zinc Industrias Nacionales S. A.**, sustenta su recurso en las siguientes causales: **a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución que regulan el derecho a la debida motivación.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior se limita a dar cuenta sin justificar los argumentos con sustento fáctico y jurídico (motivación insuficiente) pues no explico porque define la expresión “en bruto” remitiéndose a las Notas Explicativas de diversos capítulos de la Sección XV de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, cuando la misma partida 7901 tiene una definición exclusiva y distinta a las partidas de otros metales; pues esta partida incluye zinc en bruto con sus diferentes grados de pureza “en masas, lingotes, placas planquilla o formas similares en granalla”, más de ninguna forma incluye a las formas “bolas”; asimismo la nota explicativa 7901 del Sistema Armonizado el zinc en bruto es empleado para “la galvanización”, sin embargo, señala que, sus productos son empleados en procesos de electro galvanoplastia, por lo que no pueden ser clasificados en la partida 7901 Asimismo, agrega que, la Sala Superior incurre en incoherencia narrativa (falta de motivación interna de su razonamiento) pues sus premisas basadas en las consideraciones generales del capítulo 72 del Sistema Armonizado que establecen operaciones que no afectan la clasificación como son “torneado, fresado, amolado, taladrado, plegado, calibrado, descascarillado final”; sin embargo de dicha premisa se concluye que los procesos de “fusión y colada” por el que pasó la materia prima de la que se obtuvo los productos son “simples”, cuando estos procesos no se encuentran enumerados en el referido Capítulo 72, además la Sala Superior a fin de corroborar su análisis de la clasificación arancelaria, da cuenta del criterio expuesto en la Resolución N° 2272 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina señalando que es vinculante, sin embargo, desconoce completamente que la misma entidad emitió la Resolución N° 2292 con el mismo carácter vinculante, en la cual señaló que tal criterio no es retroactivo, sino que aplica desde su publicación en adelante (veinte de junio de dos mil veintidós), según arguye la casacionista. **b) Inaplicación del artículo VII del título preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil que regulan el principio de congruencia procesal.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior se pronuncia sobre un aspecto no controvertido por las partes procesales (motivación ultra petita) pues la sala superior debe pronunciarse respecto a los agravios formulados por las partes y de ninguna manera correspondía que se pronuncie respecto a los informes técnicos y peor aún de forma opuesta a lo reconocido por las partes pues la SUNAT reconoce su disconformidad con el referido sustento mas no cuestiona que dichos documentos estén referidos a los productos materia de clasificación. Asimismo, arguye que, incurrió en motivación incongruente (motivación citra petita) pues omitió considerar argumentos de suma relevancia para resolver la controversia como son la interpretación prejudicial en virtud del artículo 33 del tratado de creación del tribunal de justicia de la Comunidad Andina de Naciones (CAN). **c) Inaplicación del artículo 55 de la Constitución, del artículo 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, y del principio de seguridad jurídica.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior al momento de resolver

desconoció una norma que forma parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina de Naciones y, por tanto, también del caso en concreto; pues únicamente aplico la Resolución N° 2272 emitido el 20 de junio de 2022 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina y desconoció lo establecido por la Resolución N° 2292 emitida por la misma entidad supranacional y que tenía el mismo carácter vinculante; además el criterio fijado en la resolución N° 2272 no tenía efectos retroactivos, pese a que forman parte del ordenamiento jurídico por disposición expresa de la constitución; asimismo agrega que, al no iniciar el proceso de interpretación prejudicial incumplió con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, vulnerando el derecho de defensa de la empresa pues se agotó la vía ordinaria sin tener pronunciamiento alguno, además para determinar la clasificación arancelaria de las mercancías que exporta la empresa es aplicable el Decreto Supremo N° 342-2016-EF el cual fue aprobado sobre la base de la Decisión 812 (norma jurídica comunitaria) que aprueba la Nomenclatura Común NANDINA, por tanto, resulta válido solicitar interpretación prejudicial, según expone la parte recurrente.

d) Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución que regulan el derecho a la debida valoración de las pruebas puntualmente, los derechos que lo componen (el derecho a la valoración individual, conjunta, integral y razonada de los medios probatorios). La casacionista refiere que la Sala Superior desconoció el mérito probatorio de los Informes de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y de la Universidad Nacional de Ingeniería (UNI) sustentándose en que estos analizarían productos distintos a los que son materia de clasificación, pues de los informes se aprecia a estos como “ánodos de zinc” y no “bolas de zinc”; sin embargo, es un aspecto que nunca fue cuestionado por las partes.

e) Aplicación indebida de las Notas Explicativas de las partidas de la Sección XV y XVI del Sistema Armonizado de la Comunidad Andina de metales distintos al zinc, lo que redundó en una interpretación errónea de las Notas Explicativas de la Partida 7901. La parte recurrente refiere que la Sala Superior ha reconocido que las notas explicativas del sistema armonizado son “Elementos auxiliares” (numeral 6.10 de la sentencia de vista) que tienen un sentido ilustrativo de ayuda a nivel de subpartidas del Sistema Armonizado, si bien resulta válido atender a las notas de partidas y, asimismo, recurrir a las notas explicativas del Sistema Armonizado para determinar los alcances de una partida, debe cuidarse que tales notas no amplíen sus alcances, en virtud de la primera y sexta reglas. Asimismo, en virtud de las mismas reglas no resulta viable que se amplíen los alcances de una partida acudiendo a notas explicativas de una partida distinta. Sin embargo, arguye la parte recurrente que, la Sala Superior acude directamente a las notas explicativas de los metales comprendidos en el Capítulo 79 -distintos al zinc-, cuando de acuerdo con la Primera y Sexta Reglas debía atender a la partida específica y, asimismo, a las notas explicativas de esta para determinar el sentido de la partida arancelaria, pues era la única forma en que podía verificar si las notas explicativas de los demás metales ampliaban los alcances de dicha partida y, por tanto, no resultarían de aplicación en aplicación de dicha regla.

f) Inaplicación del principio de progresividad en que se sustenta la estructura del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF. La parte recurrente denuncia que la Sala Superior incurre a un razonamiento errado cuando analiza la partida 7907 a modo de ejemplo y de ello concluya que toda vez que los productos no cumplen con todas las características, no corresponden que se clasifiquen en la partida 7907 vulnerando el principio de progresividad, pues es claro que en virtud al principio de progresividad, si valido verificar si los productos materia de clasificación cumplan con las características establecidas en alguna de las partidas específicas anteriores (7901, 7902, 7903, 7904, 7905, 7906) a la partida residual (79070) del capítulo 79 y, si la respuesta era negativa, correspondía clasificarlos en esta partida residual.

g) Interpretación errónea de consideraciones generales del Capítulo 72. La parte recurrente refiere que la Sala Superior al considerar en base a esta norma que también los procesos de fusión, fundición y colada son procesos irrelevantes para la clasificación arancelaria, cuando ello no se desprende de su lectura, no establece como sustento legal ni técnico para calificar como “simples” a los procesos de “fusión” y “colada” por tal sentido no existe fundamento para que se incluyan como procesos mecánicos a los procesos en mención. Sin embargo, es todo lo contrario pues incluso en las consideraciones generales del capítulo 72 se establece que los procesos de colada si modifican la clasificación arancelaria de las mercancías pues permite fabricar piezas en grandes

series y con gran precisión.

h) Inaplicación del artículo 149 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y, consecuentemente, del principio de legalidad establecido en el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobada por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. La parte recurrente refiere que la Sala Superior validó que la Administración Aduanera aplicara al caso de autos un criterio emitido y publicado más de cuatro meses luego de la declaración y clasificación de sus productos -que se sustentó en un criterio anterior emitido por la misma Administración Aduanera y vigente en dicho momento, según indica la casacionista-, pues pretende clasificar los productos en la partida 7901 cuando en la resolución N° 2131-1998, vigente al momento de los hechos estableció que correspondía clasificarlos en la partida 7907 y pretender que se aplique su nuevo criterio contenido en la Resolución de división N° 000313300/2018-000262 emitida con posterioridad al despacho de sus mercancías.

i) Inaplicación del artículo 103 de la Constitución y de los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. La parte recurrente refiere que la Sala Superior aplicó la Resolución N° 2272 emitida por esta última de forma retroactiva, pese a que el artículo de esta resolución establecía que resultaba aplicable a partir de la referida publicación, además dicho artículo prohíbe la aplicación retroactiva de las normas y que señala que las decisiones de la secretaria general serán a partir de la fecha de su publicación en la gaceta oficial del acuerdo.

Sexto: Antes de proceder con el análisis del recurso de casación, es necesario reiterar que constituye un medio impugnatorio extraordinario de que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de valoración probatoria, es por ello que sus fines esenciales son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, su fundamentación debe ser clara, precisa y concreta, indicando separadamente cada causal invocada.

Análisis de las causales denunciadas Séptimo: Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales mencionadas en los literales a) y b) del quinto considerando de la presente resolución, se advierte que la parte recurrente denuncia que la Sala Superior incurrió en motivación insuficiente; pues refiere que la Sala Superior no justifica los argumentos con sustento fáctico y jurídico al no explicar porque define la expresión en bruto remitiéndose a las notas explicativas, cuando la partida 7907 tiene definición exclusiva; asimismo la parte recurrente refiere que incurre en falta de motivación interna de su razonamiento, pues sus premisas se basan en consideraciones generales del capítulo 72 del Sistema Armonizado; sin embargo concluye que los procesos de fusión y colada, son simples procesos que no se encuentran enumerados en el capítulo 72. Asimismo, la parte recurrente denuncia motivación ultra petita; al referir que la Sala Superior se pronuncia sobre aspectos no controvertidos por la partes procesales, es decir sobre los informes técnicos y peor aún de forma opuesta a lo reconocido por las partes; asimismo la recurrente refiere que la Sala Superior incurrió en motivación citra petita al omitir considerar argumentos relevantes sobre la controversia y no solicitar la interpretación prejudicial en virtud del artículo 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones (CAN). Esta Sala Suprema debe precisar que la motivación de las decisiones judiciales y el debido proceso son garantías de la correcta administración de justicia y a la vez derechos fundamentales recogidos y protegidos en el artículo 139 (incisos 3 y 5) de la Constitución Política del Estado y diversas normas de carácter legal como el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, por el cual se exige la fundamentación de los autos y las sentencias, siendo que dicha motivación debe contar con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que las justifican la emisión de la sentencia. Así como en el artículo 8, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y artículo 14 numeral 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; que garantizan que las decisiones judiciales se adopten conforme a las razones que el derecho suministra, y respetando el derecho a ser oído, el derecho a la defensa, entre otros. En ese sentido, es necesario señalar que la Sala Superior refiere argumentos de forma razonada y suficiente conforme se aprecia en la sentencia de vista, pues hace un análisis de los hechos materia de controversia que acontecieron en el procedimiento administrativo y así mismo aplica las normas que regulan sobre la subpartida nacional arancelaria respecto al producto denominado “Bolas de Zinc 50MM”. Además, se advierte que la recurrente no realiza fundamentación alguna que describa de manera precisa los motivos por los cuales considera que el hecho de no explicar por qué define la expresión “en bruto”

remitiéndose a las Notas Explicativas de diversos capítulos de la Sección XV de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, cuando la misma partida 7901 tiene una definición exclusiva y distinta a las partidas de otros metales, no tiene incidencia en el fondo de la controversia, ni mucho menos, de qué manera ello influye en la decisión final, motivo por el cual este extremo del fundamento de su causal deviene en impreciso y carece de incidencia en el fondo de la controversia. Por otro lado, tampoco fundamenta los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción al artículo VII del Título Preliminar y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, normas que regulan el principio de congruencia procesal; toda vez que la parte recurrente sostiene que la vulneración al principio de congruencia procesal se produjo por motivación ultra petita y citra petita, en atención a que la Sala Superior se ha pronunciado sobre un aspecto no controvertido por las partes, y que no correspondía a esta incorporar un cuestionamiento a los informes técnicos proporcionados por la empresa en calidad de prueba y mucho menos que analizara un hecho no alegado ni cuestionado por las partes, sino más bien, reconocido de forma unánime; asimismo, no señala de forma precisa de qué manera se configuró tal motivación incongruente, ni tampoco los motivos por los cuales considera que el hecho de que la Sala Superior analice o examine los informes técnicos, y, producto de ello, efectúe algún cuestionamiento que las partes no advirtieron, constituiría una motivación ultra petita o citra petita. Siendo ello así, se advierte que en este extremo del recurso de casación, la recurrente no precisa los fundamentos por los cuales considera que lo resuelto por la Sala Superior es incorrecto, ni tampoco los motivos por los cuales se habría incurrido en infracciones a las normas que señala, por lo cual, las causales bajo análisis carecen de claridad y precisión, pues impide a este colegiado examinar si realmente se configuró la inaplicación de las normas que invoca, por el contrario implican la intención del recurrente de que se realice un nuevo análisis de hechos y pruebas, lo cual no se condice con la finalidad del recurso de casación. En este orden de ideas, se advierte que los argumentos formulados como sustento de sus causales no precisan los motivos por los cuales considera que se produjo la infracción a las normas invocadas, ni tampoco se precisan las razones por las cuales considera que la motivación efectuada por el Colegiado Superior es incorrecta, pues se limita a cuestionar la decisión del colegiado superior de manera imprecisa, sin formular argumento alguno destinado a desvirtuar los razonamientos de la instancia de mérito. En consecuencia, estas causales bajo examen resultan **improcedentes**. **Octavo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales mencionadas en los **literales c) y d)** del quinto considerando de la presente resolución, se advierte que la recurrente refiere que la Sala Superior al momento de resolver desconoció lo establecido por la Resolución N° 2292 emitida por la entidad Supranacional, pues únicamente aplicó la Resolución N° 2272 emitida por la misma entidad. Asimismo, la parte recurrente refiere que la Sala Superior desconoció como medios probatorios los informes realizados por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y de la Universidad Nacional de Ingeniería (UNI) sustentándose en que estos analizarían productos distintos a los que son materia de clasificación, pues dichos informes refieren a estos productos como “ánodos de zinc” y no “bolas de zinc” aspecto que nunca fue cuestionado por las partes. Al respecto, se puede observar de estos argumentos, que la recurrente no señala de manera precisa los motivos por los cuales considera que la Sala Superior inaplicó el artículo 55 de la Constitución Política del Perú, ni el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el principio de seguridad jurídica, pues se limita a cuestionar la decisión final a la que arribó la Sala Superior, sosteniendo, entre otros, que la Sala Superior debió solicitar la interpretación prejudicial. Sin embargo, no presenta argumentos suficientes para demostrar las infracciones denunciadas sobre el fondo de la controversia, pues si bien considera que resulta obligatorio que la Sala Superior inicie el procedimiento de interpretación prejudicial, la parte recurrente no tomó en cuenta que la Sala Superior desarrolló sus criterios en base al Decreto Supremo N° 342-2016-EF pues es la norma por la cual se aprobó el arancel de aduanas del 2017 basado en la Nomenclatura Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) que a su vez, se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, contiene las partidas y subpartidas para la clasificación arancelaria de las mercancías, así como señala las reglas generales que deberán seguirse para la interpretación de la nomenclatura. Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (en adelante TJCA), estableció que la doctrina del acto aclarado es aplicable a la interpretación prejudicial del derecho andino, y

que los jueces nacionales de única o última instancia que tienen que resolver una controversia aplicando una norma andina ya no estarán obligados a formular consulta prejudicial al TJCA cuando este ya ha interpretado dicha norma con anterioridad. En este sentido, teniendo en cuenta que el TJCA dispuso la no obligatoriedad de realizar consultas prejudiciales al tribunal cuando ya existe pronunciamiento sobre la materia en consulta, se tiene que los fundamentos esgrimidos por la recurrente al sustentar las presentes causales no logran desvirtuar lo fundamentado por la Sala Superior, tampoco logra demostrar que de haberse llevado a cabo dicho procedimiento de consulta prejudicial al TJCA, el presente caso tendría un resultado distinto⁴. De igual manera, la empresa recurrente denuncia inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución que regulan el derecho a la debida valoración de las pruebas puntualmente, los derechos que lo componen (el derecho a la valoración individual, conjunta, integral y razonada de los medios probatorios), pues refiere la falta de valoración de cada uno de los informes técnicos emitidos por la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad Nacional de Ingeniería, así como la omisión de emitir pronunciamiento sobre el valor probatorio de cada uno de tales documentos, y tampoco haberlos valorado de forma conjunta, integral y razonada. Al respecto, se advierte que dicho argumento también deviene en impreciso, toda vez que no explica con claridad las razones por las cuales considera que la Sala Superior se encontraba obligada a valorar cada uno de los informes técnicos, ni mucho menos precisó la base legal de la cual se desprenda ello, por el contrario, se advierte que los fundamentos de la recurrente no logran desvirtuar lo fundamentado en la sentencia de vista. En consecuencia, estas causales denunciadas devienen en **improcedentes**. **Noveno:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal mencionada en el **literal e)** del quinto considerando de la presente resolución, la recurrente refiere que la Sala Superior ha reconocido que las notas explicativas del sistema armonizado son “Elementos auxiliares” (numeral 6.10 de la sentencia de vista) que tienen un sentido ilustrativo de ayuda a nivel de subpartidas del Sistema Armonizado, si bien resulta válido atender a las notas de partidas y, asimismo, recurrir a las notas explicativas del Sistema Armonizado para determinar los alcances de una partida, debe cuidarse que tales notas no amplíen sus alcances, en virtud de la primera y sexta reglas. Además, en virtud de las mismas reglas no resulta viable que se amplíen los alcances de una partida acudiendo a notas explicativas de una partida distinta. Sin embargo, agrega que, la Sala Superior acude directamente a las notas explicativas de los metales comprendidos en el Capítulo 79 -distintos al zinc-. No obstante, de acuerdo con la Primera y Sexta Reglas se debía atender a la partida específica y, asimismo, a las notas explicativas de esta para determinar el sentido de la partida arancelaria, pues era la única forma en que podía verificar si las notas explicativas de los demás metales ampliaban los alcances de dicha partida y, por tanto, no resultarían de aplicación en aplicación de dicha regla, según arguye la parte recurrente. Siendo ello así, no se advierte que dicha causal haya sido formulada con claridad y precisión, pues no resulta claro si su causal se encuentra dirigida a denunciar la aplicación indebida de las notas explicativas de las partidas de la sección XV y XVI del Sistema Armonizado de la Comunidad Andina, o si, por el contrario, se denuncia la interpretación errónea de las notas explicativas de la partida 7901, lo cual torna en impreciso este extremo del recurso y afecta el debate casatorio; más aún si, los fundamentos de dicha causal se encuentran referidos a que la Sala Superior únicamente citó las notas explicativas del capítulo 79 y de la sección XV y XVI, así como de las partidas 7901 y 7907, más no las notas explicativas de los diversos capítulos de dicha sección, sin alcanzar mayores precisiones que permitan determinar con meridiana claridad a qué norma se encuentran dirigidos los cuestionamientos formulados por la recurrente. Asimismo, la casacionista no presenta argumentos suficientes para demostrar las infracciones denunciadas sobre el fondo de la controversia, pues esta debe revestir un grado tal de transcendencia o influencia cuya corrección tenga como consecuencia la modificación del sentido del fallo o de lo decidido en la resolución impugnada. Por estas razones, la referida causal deviene en **improcedente**. **Décimo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales mencionadas en los **literales f) y g)** del quinto considerando de la presente resolución, se advierte que la recurrente denuncia la inaplicación del principio de progresividad, en el cual se basa la sistematización de la nomenclatura en el arancel de aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, pues sostiene que la Sala Superior incurre a un razonamiento errado cuando analiza la partida 7907 a modo de ejemplo y de ello concluya que toda vez que los productos

no cumplen con todas las características, no corresponden que se clasifiquen en la partida 7907 con dicho criterio vulnera el principio de progresividad, ya que es claro que si la Sala Superior validó verificar los productos materia de clasificación cumplieran con las características establecidas en alguna de las partidas específicas anteriores (7901, 7902, 7903, 7904, 7905, 7906) a la partida residual (79070) del capítulo 79 y, si la respuesta era negativa, correspondía que la Sala Superior los clasifique en esta partida residual. Asimismo, sobre la interpretación errónea de consideraciones generales del Capítulo 72, refiere que la parte recurrente Sala Superior al considerar en base a esta norma que también los procesos de fusión, fundición y colada son procesos irrelevantes para la clasificación arancelaria, cuando ello no se desprende de su lectura, no establece como sustento legal ni técnico para calificar como "simples" a los procesos de "fusión" y "colada" por tal sentido no existe fundamento para que se incluyan como procesos mecánicos a los procesos en mención. Sin embargo, es todo lo contrario pues incluso en las consideraciones generales del capítulo 72 se establece que los procesos de colada si modifican la clasificación arancelaria de las mercancías pues permite fabricar piezas en grandes series y con gran precisión. En este orden de ideas, se advierte que los argumentos formulados como sustento de las causales invocadas no precisan los motivos por los cuales la recurrente considera que se produjo la infracción a las normas que señala, ni tampoco se precisa las razones por las cuales considera que se produjo la inaplicación del principio de progresividad ni la interpretación errónea de las notas explicativas del capítulo 72, ni expone con claridad las razones por las cuales considera que los argumentos efectuados por el Colegio Superior conlleva a una inaplicación e interpretación errónea de las normas denunciadas, pues se limita a cuestionar la decisión final de la Sala Superior de manera genérica, sin formular argumento alguno destinado a desvirtuar los razonamientos de la instancia de mérito, razón por la cual, las causales bajo examen resultan **improcedentes**. **Décimo primero:** Emitiendo pronunciamiento respecto causales mencionadas en los **literales h) e i)** del quinto considerando de la presente resolución, se advierte que la recurrente denuncia la inaplicación del artículo 149 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y, consecuentemente, del principio de legalidad establecido en el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobada por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, así como la inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Para lo cual, sostiene que la Sala Superior acogió la postura de SUNAT, validando la clasificación que esta última realizó de sus productos, en función al nuevo criterio publicado con posterioridad a la declaración de estos, y que validó también la contravención del artículo 149 del Decreto Legislativo N° 1053, decreto que aprueba la Ley General de Aduanas, al omitir pronunciarse sobre dicha norma. Asimismo, agrega que la Sala Superior inaplicó lo dispuesto por el artículo 103 de la Constitución Política del Perú y del artículo 3 y 4 del Tratado de Creación del TJCA, con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la empresa recurrente contra la Resolución N° 2272, toda vez que la Sala Superior únicamente dio cuenta del criterio establecido en dicha resolución, y resolvió desconociendo el principio de no retroactividad recogido en el artículo 2 de la misma resolución. Al respecto, se aprecia que las causales materia de análisis tampoco fueron formuladas con claridad y precisión, toda vez que la recurrente cuestiona el hecho que la Sala Superior haya acogido la postura formulada por la SUNAT en el presente proceso, pero no señala con precisión las razones por las cuales considera que dicha postura es errónea y, en consecuencia, que no deba ampararse. Por otro lado, refiere que la SUNAT realizó la clasificación de sus productos en función a un criterio nuevo, publicado con posterioridad a su declaración sobre dichos productos; sin embargo, no fundamenta en modo alguno los motivos por los cuales considera que lo resuelto por la Sala es incorrecto, ni las razones fácticas y jurídicas por las cuales considera que tal nuevo criterio no le resulta aplicable. De igual manera, en cuanto al argumento referido a la contravención del artículo 149 de la Ley General de Aduanas, y que dicha infracción se haya producido al omitir pronunciarse sobre dicha norma. Se observa que la recurrente no señala en los fundamentos de su causal las razones por las cuales considera que dicha norma debió aplicarse al presente caso. Asimismo, en cuanto a la inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la

empresa recurrente contra la Resolución N° 2272, sostiene que la Sala Superior únicamente dio cuenta del criterio establecido en dicha resolución, y resolvió desconociendo el principio de no retroactividad recogido en el artículo 2 de la misma resolución. Al respecto se advierte que la recurrente no precisa los motivos por los cuales considera que se inaplicó dichas normas. Por el contrario, se observa que la Sala Superior emitió pronunciamiento al respecto en la sentencia de vista. Permitiendo deducir que, en realidad, la recurrente busca una nueva valoración de hechos y pruebas, finalidad que no se condice con los fines del recurso de casación, razones por las cuales, las causales materia de análisis devienen en **improcedentes**. En consecuencia, de los fundamentos del recurso de casación se advierte una disconformidad de la empresa recurrente con lo resuelto por la Sala Superior, que le fue desfavorable a sus intereses, sin embargo, al haber fundamentado sus causales sobre la base de alegaciones que no procuran desvirtuar lo expresado por la instancia de mérito, sino únicamente cuestionando la conclusión final a la que arriba la Sala Superior, por lo que no se aprecia infracción normativa alguna de las normas y principios denunciados. **Décimo segundo:** Por lo expuesto, se advierte que los fundamentos del recurso de casación de la parte recurrente no son claros ni precisos, por ende, no cumple con los requisitos exigidos en el numeral 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, en consecuencia, conforme al literal a) del numeral 2 del modificado artículo 393 del referido código procesal, el mismo deviene en **improcedente**. **Décimo tercero:** En cuanto a los demás requisitos fijados en el modificado artículo 393 del Código Procesal Civil, cabe precisar que carece de objeto pronunciarse sobre los mismos, al haberse declarado improcedentes las causales contenidas en el considerando quinto de la presente resolución. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Texto Único Ordenado de Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, concordante con el literal a) del numeral 1 del 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 parte demandada **Zinc Industrias Nacionales S. A.** mediante escrito del once de noviembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos noventa y cuatro a quinientos cuarenta y cuatro), contra la sentencia de vista del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos setenta a cuatrocientos ochenta 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; y, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en el proceso seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Zinc Industrias Nacionales S. A. 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**.

- 1 Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
- 2 Publicada el nueve de noviembre de dos mil dieciséis en el diario oficial El Peruano.
- 3 Ley que modifica el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N° 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.
- 4 Ello en razón a que, en fecha veinte de junio de dos mil veintidós, la Secretaría General de la Comunidad Andina emitió la Resolución N° 2272 Criterio Vinculante de Clasificación Arancelaria en la Nomenclatura Común – NANDINA del producto denominado comercialmente "BOLAS DE CINC DE 50 mm", publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 4491 de 20 de junio de 2022. Criterio a través del cual, Los expertos en NANDINA del Comité Andino de Asuntos Aduaneros concluyeron clasificar a la mercancía denominada comercialmente como: "BOLAS DE CINC DE 50 mm", en la subpartida 7901.11.00 ". Entendiendo a aquellas con un contenido de cinc superior o igual al 99,99 % en peso", en aplicación de las Reglas Generales de Interpretación 1 y 6, comprendidas en la Nomenclatura Común - NANDINA. Adicionalmente, se debe considerar que dicha Resolución entraría en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, esto es el veinte de junio de dos mil veintidós.

C-2178826-17

CASACIÓN N° 52137-2022 LIMA

Lima, veinticuatro de abril 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 los recursos de casación interpuestos por el Procurador adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del codemandado **Tribunal Fiscal**, con fecha quince de noviembre del dos mil veintidós (fojas doscientos ocho a doscientos diecinueve del cuaderno de casación¹), e **Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima**, con fecha veintiuno de noviembre del dos mil veintidós (fojas doscientos veinticuatro a doscientos setenta y siete), ambos contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiséis de fecha veintiocho de octubre del dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y tres a ciento noventa y nueve), emitida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros, que confirmó la sentencia apelada de fecha veintiocho de junio del dos mil veintidós (fojas cien a ciento dieciocho), que declaró fundada en parte la demanda. 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 limitará al control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública, sino que también destaca la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; por lo que, el examen que realice la jurisdicción no se limitará a determinar si la administración procedió conforme a derecho o no, sino que deberá revisar si en el ejercicio de sus funciones se 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 veintiocho de octubre del 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 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 inciso 3 del artículo 34 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 interponen contra una sentencia expedida en revisión por una Sala Superior, que como órgano de segundo grado, pone fin al proceso; ii) ante la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros que emitió la resolución impugnada; iii) fueron interpuestos dentro del plazo de diez días de notificada la resolución impugnada; y, iv) en el caso del **Tribunal Fiscal** no adjuntan aranceles judiciales por concepto de sus recursos de casación, al ser una entidad del estado exonerada de gastos judiciales; asimismo en el caso de **Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima** adjunta arancel judicial correspondiente. Habiendo superado el examen, corresponde verificar si los recursos cumplen 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 el inciso 1 y literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil; de aplicación supletoria, se tiene que las recurrentes interponen sus recursos de casación contra la sentencia de vista que obra a fojas ciento ochenta y tres a ciento noventa y nueve del referido cuaderno de casación, en cuanto confirma la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda, es decir el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio.

Por lo tanto, corresponde a continuación verificar si los recursos de casación se encuentran incursos en alguno o algunos de los supuestos de improcedencia establecidos en el modificado artículo 393 del dispositivo legal acotado.

DÉCIMO. En el presente caso, el procurador adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del codemandado **Tribunal Fiscal**, ha interpuesto recurso de casación, que se sustentan en las siguientes causales: **a) Infracción normativa por aplicación indebida del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.** Denuncia aplicación indebida de dicho dispositivo, ya que resultaría ser un dispositivo impertinente para el caso, y precisa que dicho dispositivo(inciso) fue incorporado con artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, y que la Sala Superior lo habría aplicado de manera retroactiva(sic). Considera que al treinta de julio de dos mil veinte, cuando se notificó la Resolución de Ejecución Coactiva/N.º 001/Expcoac N° 000-2020-1644, ya había operado la prescripción para exigir el pago (cobrar) de la deuda tributaria solicitada mediante la Resolución de División N° 000 3X4100/2014-000025, y que en ese sentido la referida notificación no constituiría causal de interrupción de la prescripción de la acción para exigir el cobro del monto indebidamente restituído por Drawback a la empresa codemandada. **b) Infracción normativa por interpretación errónea del literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053.** Sustenta en que se debe interpretar sistemáticamente el literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, con el literal a) del mismo dispositivo, ya que este último dice que la acción para determinar y cobrar tributos prescribe a los cuatro años contados partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, vale decir que el plazo para aplicar la sanción y cobrarla, comienzan en momentos simultáneos y no diferentes, ya que en el dispositivo entre los verbos rectores(determinar y cobrar), se encuentra la conjunción “y” (que sería copulativa). Agrega que no es aplicable el carácter supletorio del Código Tributario, porque existe regulación especial de los hechos, y que la interpretación del literal que efectúa la Sala Superior de dicho dispositivo, se corresponde con la que fue modificada con el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1433, que entró en vigencia a partir del treinta y uno de diciembre de dos mil diecinueve, que en todo caso resultaría ser una aplicación retroactiva a los hechos, porque la norma originaria no habría distinguido el inicio, transcurso y conclusión de los plazos prescriptorios de las acciones de determinar, aplicar y cobrar los tributos del monto indebidamente restituído.

DÉCIMO PRIMERO. También la codemandada **Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima**, ha interpuesto recurso de casación, que se sustentan en las siguientes causales: **a) Infracción normativa por inaplicación del artículo 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil que regula el derecho a la debida motivación.** Denuncia que la Sala Superior habría incurrido en vicio de motivación aparente, pues solo se habría limitado a dar cuenta de su postura, sin justificar, ni dar respuesta a los argumentos, contra la apelada, tales como, que correspondía explicar por qué se debía aplicar el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario por sobre lo dispuesto en el literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, y porque ello no vulneraría el principio de especialidad, u otro como que la aplicación del Decreto Legislativo N° 1433 al caso de autos, resultaría una aplicación retroactiva, entre otros argumentos. También denuncia que habría incurrido en vicio de motivación incongruente omisiva, al dejar incontestadas alegaciones relacionadas a jurisprudencia citada. Sostiene que habría incurrido en vicio de motivación incongruente ya que no se habría analizado sus agravios que sustentaron las segunda y tercera pretensiones de su apelación, y que la Sala Superior solo se habría pronunciado sobre los agravios de la pretensión principal. Añade que la Sala Superior habría omitido pronunciarse respecto a abundante jurisprudencia, como la sentencia de vista recaída en los Expedientes números 6503-2019, 5779-2019 y 10502-2019, que concluirían la aplicación del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, por sobre el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario. Añade la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, expedida en el Expediente N° 00434-2020 (caso sustancialmente idénticos al de autos), en la que indica fue parte procesal, y que concluyó que la modificación a la Ley General de Aduanas incorporada por el Decreto Legislativo N° 1433, en el año dos mil dieciocho, fue posterior a los hechos ocurridos en el año dos mil once, y correspondía, en el caso

concreto, aplicarse la norma en su texto original. **b) Interpretación errónea de la segunda disposición complementaria final y del literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.** Señala que la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas, manifiesta el principio de especialidad, el cual de acuerdo a la Sentencia N° 047-2004-AI/TC, emitida por el Tribunal Constitucional, establece que precepto especial prima sobre el criterio general. Añade que la Sala Superior no ha analizado esto último, antes de aplicar el Código Tributario, ya que de una interpretación literal del literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, se aprecia que la norma es clara y precisa en cuanto al termino “requerir” (exigir el pago), y regula en específico el inicio y el plazo de prescripción de la Administración Aduanera para cobrar (“requerir”) el Drawback pagado en exceso. Agrega que dicha interpretación ha sido reconocida por la Sala Superior en las Sentencias recaídas bajo los Expedientes N° 6305-2019 (Resolución N° 19), N° 10502-2019 (Resolución N° 10), N° 5779-2019 (Resolución N° 23), N° 02892-2020 (Resolución N° 17), N° 11835-2018 (Resolución N° 36), entre otras, respecto de las cuales la Sala Superior que emitió la sentencia de vista, no se habría acogido, ni tampoco apartado. Señala que la Sala Superior ha desconocido que el artículo 156 de la Ley General de Aduanas, remite al Código Tributario únicamente en relación al establecimiento de las causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción, es decir, según el recurrente, queda claro que el inicio de este plazo se encontraba regulado por la Ley General de Aduanas. Indica que la Sala Superior ha desconocido que la devolución del Drawback indebidamente restituído, no es un concepto tributario, como tal el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para requerir el Drawback pagado en exceso está regulado la Ley General de Aduanas por su especialidad, como ha sido reconocido por el Poder Judicial en la sentencia de vista recaída en el Expediente N° 5779-2019, sentencia de primera y segunda instancia recaídas en el Expediente N° 10502-2019, entre otras, agrega que, por tanto sería inaplicable el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario. **c) Aplicación indebida del numeral 7 del artículo 44 y de los artículos 75 y 87 del Código Tributario.** Denuncia que la Sala Superior, bajo el sustento de un supuesto “razonamiento lógico”, aplica directamente normas que regulan materia distinta del Código Tributario, sin explicar ni justificar la pertinencia de los artículos 75 y 87 del Código Tributario para resolver la materia controvertida. Considera que esto es a consecuencia que se desconocería el principio de especialidad, del inciso d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, que la remisión que señala el artículo 156 de la Ley General de Aduanas al Código Tributario, sería solamente respecto a las causales de interrupción y suspensión; y por último indica, que el Drawback no es un concepto tributario. Señala que esto contraviene la norma II del Título Preliminar del Código Tributario que establece que dicho Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. **d) Infracción normativa por inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, que regula el principio de irretroactividad.** Sostiene que, pese a que la Sala Superior reconoce que recién con el Decreto Legislativo N° 1433 se incorpora a la Ley General de Aduanas, que el plazo de prescripción para cobrar una deuda se iniciaba a partir de su determinación, referida Sala lo aplica de forma retroactiva a hechos ocurridos antes de su entrada en vigor, incurriendo en vulneración del principio de irretroactividad recogido en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú. Indica que tal modificación con naturaleza innovativa evidencia que, con anterioridad a esta, la facultad para requerir el Drawback pagado en exceso era única e iniciaba en un solo momento. **e) Infracción normativa por inaplicación del artículo 45 de la Constitución Política del Perú y del artículo 1 de la Ley orgánica del Poder Judicial, que regulan el principio de legalidad.** Sostiene que la Sala Superior, bajo un “supuesto razonamiento lógico”, vulnera abiertamente el principio de legalidad, porque aplica normas de distinta materia, referidas a fiscalización y obligación de presentar declaración jurada; para con ello ignorar el tratamiento establecido en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053; el cual regula de forma especial la prescripción, que está en controversia en el proceso. **DÉCIMO SEGUNDO.** Emitiendo pronunciamiento sobre las causales contenidas en el literal a) del considerando décimo y c) del considerando décimo primero postuladas por el Tribunal Fiscal e Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima, respectivamente. Al efecto, corresponde señalar que existe aplicación indebida de una norma, cuando se aplica una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el

proceso. En ese escenario, el Tribunal Fiscal si bien se postula una causal de aplicación indebida y señala que es impertinente la aplicación numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, concluye que se efectuó una aplicación retroactiva del dispositivo, y no desarrolla fundamentos que demuestre la impertinencia de la aplicación del dispositivo a determinados hechos probados en el proceso, tan solo los alega; más bien postula hechos, como que a la fecha de notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 001/Expoac N.º 000-2020-1644, ya había operado la prescripción para exigir el pago, lo cual no puede ser objeto de evaluación en un recurso de casación, porque esto es ajeno a sus funciones, y esta sede no constituye en una tercera instancia, para revalorarlos. Asimismo, en el recurso de la Empresa recurrente, solo se cuestiona el criterio de aplicabilidad normativa empleado por la Sala Superior, por sustentarse en un “razonamiento lógico” y desconocer, a su consideración, el principio de especialidad, pero no sustenta por qué el dispositivo elegido por la segunda instancia para resolver la controversia, sería inaplicable a los hechos, y tampoco precisa los hechos probados en su análisis, a los cuales se aplica indebidamente la norma. Conforme a ello, se puede concluir que las causales planteadas carecen de fundamento, por lo que devienen en **improcedentes**, conforme al inciso a) del numeral 1, e inciso a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley 31591. **DÉCIMO TERCERO.** Sobre las infracciones contenidas en el **literal b) del décimo considerando y literal b) del considerando décimo primero**, postuladas por el Tribunal Fiscal e Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima, respectivamente; debemos decir que la interpretación errónea se presenta cuando el juzgador ha elegido de manera correcta la norma que es aplicable al caso concreto; sin embargo, al momento de aplicar dicha norma a los hechos expuestos en el proceso, le atribuye un sentido distinto al que corresponde. Asimismo, resulta obligatorio cumplir con señalar en que consiste el error de interpretación, cuáles son las consecuencias que acarrearán ese error, y señalar su correcta interpretación⁷. En ese sentido, se aprecia que la fundamentación de las recurrentes, postulan la aplicación literal del dispositivo denunciado y del principio de especialidad de la Ley General de Aduanas; sin embargo, en cuanto al supuesto error de interpretación en que habría incurrido la Sala Superior, no lo desarrollan, ni tampoco explican en qué consiste, más aún, si en el fundamento quinto, la Sala Superior, sustenta su posición en la Jurisprudencia de la Corte Suprema, contenida en la Casación N.º 03670-2017-Lima, que estableció que el plazo para aplicar la sanción y para exigir el pago de la multa, requiere que previamente se haya aplicado la primera, es decir que son plazos sucesivos en el tiempo y diferentes, y no de cómputo simultáneo. Por otro lado, recientemente la Corte Suprema ha establecido como precedente vinculante en la Casación N.º 7275-2021-Lima, que para interpretar los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en base a una interpretación sistemática, resulta aplicable el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a fin de determinar el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, y precisa que se aplica una vez determinados los tributos y sanciones dadas después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1113 (publicado en el diario oficial El Peruano el cinco de julio del dos mil doce). Asimismo, en Casación N.º 18844-2021, de fecha nueve de marzo del dos mil veintitrés, se ha interpretado sistemáticamente también la aplicabilidad del dispositivo cuya aplicación indebida se denuncia para el drawback, de manera parecida al presente caso. En consecuencia, las causales planteadas no precisan debidamente sus fundamentos, y aunque postulan, a su consideración, una supuesta interpretación correcta, esta debe también explicar el error de interpretación en que incurrió la Sala Superior, de acuerdo a los presupuestos que exige la jurisprudencia de la Corte Suprema, y de acuerdo a la uniformidad de la jurisprudencia nacional, como uno de los fines del recurso de casación. Conforme a ello, las infracciones planteadas devienen en **improcedentes**, conforme al inciso a) del numeral 1, e inciso a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N.º 31591. **DÉCIMO CUARTO.** Emitiendo pronunciamiento sobre la causal contenida en el **literal a) del considerando décimo primero de Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima**, si bien la recurrente denuncia la vulneración al debido proceso, por supuesta afectación al derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, su fundamentación no especifica cuáles serían los vicios sustanciales en que habría incurrido la resolución objeto del recurso, pues se limita a indicar que la Sala Superior no habría sustentado la aplicabilidad del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario por sobre lo

dispuesto en el literal d) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas y tampoco precisa la incidencia de lo denunciado en el sentido de la decisión; asimismo aun cuando la recurrente, señale que se dejaron incontestados agravios en relación a la segunda y tercera pretensión o que no existe pronunciamiento sobre la jurisprudencia citada, no precisa a qué agravios se refiere, ni establece la incidencia de los mismos en la decisión, tampoco desarrolla por qué es aplicable la jurisprudencia indicada al presente caso, ni si tiene carácter vinculante, que pudieran cambiar el sentido de la decisión. En ese contexto, no toda omisión de pronunciamiento constituye vulneración al debido proceso, sino solo aquella que resulte “perjudicial para la resolución de la controversia y nocivo para el sistema jurídico”⁸. Por otro lado, se debe tener en cuenta que el Tribunal Constitucional ha señalado que la motivación se respeta siempre que exista una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si fuere breve o concisa, es decir, que no sería necesaria una motivación pormenorizada, respondiendo cada una de las alegaciones formuladas dentro del proceso, en conclusión, se procura que el razonamiento guarde relación y sea proporcionado con el problema a resolver por el Juez⁹. En ese sentido, la infracción planteada carece de fundamento, y es **improcedente** conforme al inciso a), numeral 2, del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N.º 31591. **DÉCIMO QUINTO.** En cuanto a las causales contenidas en los **literales d) y e) del considerando décimo primero** postuladas por Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima, se debe tener en cuenta, que la inaplicación de una norma de derecho material, como causal del recurso de casación, se plantea cuando el Juez ha ignorado, desconocido o soslayado la norma pertinente al caso concreto, correspondiendo en ese escenario al recurrente demostrar la pertinencia de la norma a la relación fáctica establecida en las sentencias de las instancias de mérito y cómo ello incidió de modo directo en el resultado del juzgamiento. En el presente caso, los argumentos que se plantean carecen de una exposición que evidencie el modo en que las disposiciones que se invocan como inaplicadas hubieran generado un fallo con sentido distinto al adoptado por la Sala Superior, sobre todo si apreciamos que la recurrente señala argumentos inexactos para sustentar la vulneración al principio de retroactividad, como es que, la Sala Superior habría sustentado su decisión en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, modificado por Decreto Legislativo N.º 1433, cuando en realidad la Sala Superior, aplicó el referido dispositivo, en su versión aprobada con el Decreto Legislativo N.º 1053; por otro lado, cuando señala inaplicación del principio de legalidad, sin precisar la pertinencia de la aplicación del referido principio a la relación fáctica, sino precisando normas que a su consideración no debían ser aplicadas por el colegiado superior; 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 fáctica y 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 en la instancia inferior para resolver en un sentido específico, lo que hace que la infracción postulada, este incurra en el supuesto de **improcedencia**, según lo previsto en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N.º 31591, de aplicación supletoria. **DÉCIMO SEXTO.** Del mismo modo, cabe resaltar lo señalado en la Sentencia N.º 00802-2020-PA/TC de fecha diecisiete de diciembre de dos mil veinte, fundamento jurídico 19 que establece: [...] 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 circunscribida 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. DECISION 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.º 31591, **DECLARARON IMPROCEDENTES:** i) el recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del **Tribunal Fiscal**, con fecha quince de noviembre del dos mil veintidós (fojas doscientos ocho a doscientos diecinueve); ii) el

recurso de casación interpuesto por **Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima**, con fecha veintiuno de noviembre del dos mil veintidós (fojas doscientos veinticuatro a doscientos setenta y siete), ambos contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiséis de fecha veintiocho de octubre del dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y tres a ciento noventa y nueve) emitido por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros; en los seguidos por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra Industrias Electro Químicas Sociedad Anónima 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 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 N° 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". Revista de Derecho Administrativo, N° 11; p. 24. [Recuperado de <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 inestable en dinero;
b. el pronunciamiento de segunda instancia revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia.
[...].
- ⁷ Casación N° 40333-2006-Callao, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta y uno de julio del dos mil siete.
- ⁸ Casación N° 2191-2014-Ayacucho, publicada en el diario oficial El Peruano dos de mayo del dos mil dieciséis p.76099.
- ⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00966-2007-AA/TC, de fecha veintiséis de noviembre del dos mil siete.

C-2178826-18

CASACIÓN N° 18322-2021 LIMA

TEMA: REPAROS TRIBUTARIOS POR PROVISIÓN DEL GASTO

SUMILLA: La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no establecen diferencia en cuanto a depreciación de

edificaciones y la depreciación de los activos fijos que son parte de tales edificaciones; entonces, no es admisible efectuar tal distinción en vía de interpretación, porque solo por ley se pueden normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario, conforme lo establecido como principio de legalidad en la norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En cuanto a los intereses moratorios por el diferencial de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría, como consecuencia de la modificación del coeficiente para su cálculo, deben ser percibidos por el Estado porque los contribuyentes deben responder por sus obligaciones en estricto y en armonía con los fines públicos, como el de proveer al Estado de recursos para los gastos públicos.

PALABRAS CLAVE: reparos tributarios, Ley del Impuesto a la Renta, edificaciones

Lima, dieciséis 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** Se trata del recurso de casación interpuesto por la demandante **Saga Falabella Sociedad Anónima** el once de agosto de dos mil veintiuno (foja cuatrocientos diez del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista del veintiséis de julio de dos mil veintiuno, (foja trescientos ochenta y dos), que **confirmó** la sentencia de primera instancia, del veintiséis de febrero de dos mil veintiuno (foja doscientos sesenta y ocho), que declaró **infundada** la demanda. **Causales de procedencia** Mediante resolución de fecha veintitrés de febrero de dos mil veintidós (foja trescientos dieciséis del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante Saga Falabella Sociedad Anónima, por las siguientes causales: **a. Infracción normativa del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta: sobre la causalidad y fehaciencia de la operación.** Sostiene que la Sala Superior concluye que el principio de causalidad estaría limitado únicamente a aquellos casos en los que se verifiquen gastos por adquisición de bienes o contraprestaciones de servicios, cuando lo cierto es que el principio de causalidad reconocido en nuestro ordenamiento tiene una concepción más amplia y abarca un mayor número de operaciones, entre ellas los pagos que una empresa se obliga a realizar en el marco de una transacción extrajudicial de la cual es partícipe, sea directa o indirectamente. **b. Infracción normativa del principio de legalidad.** Refiere que la Sala Superior ha señalado que durante el procedimiento de fiscalización la compañía no presentó documentación adicional que acredite el gasto contabilizado "Contingencia Juicio Jet", por lo que no se pudo verificar su fehaciencia. Sin embargo, indica la recurrente que ello afecta el principio de legalidad, pues se estaría exigiendo un nivel de documentación que va más allá del mínimo indispensable, con lo que se desconoce inmotivadamente la fehaciencia de la operación sobre la base de los documentos ofrecidos por la compañía. **c. Infracción normativa del principio de congruencia.** Sostiene que la Sala Superior ha emitido una sentencia incongruente porque no ha tenido claridad respecto a los hechos relevantes. Agrega que ello se evidencia en el considerando 5.3.4 de la sentencia de vista, en donde se hace referencia a que la documentación no habría acreditado un servicio prestado por Jet a Saci, que beneficiaría a sus afiliadas, incluidas Saga Falabella S.A., cuando no se trata de servicios sino de un pago por una transacción extrajudicial. **d. Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del inciso h del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que la Sala Superior no analiza que las normas mencionadas contienen los elementos suficientes para determinar cuál es la depreciación aplicable a los activos observados en el caso de autos. Así, los artículos 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta establecen una clara distinción entre dos tipos de bienes, aquellos que califican como edificios y construcciones, y los demás bienes, que deberán depreciarse según lo establecido en el reglamento. Agrega que, de las disposiciones citadas se desprende que los porcentajes de depreciación que han sido considerados en el inciso b del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están fijados de acuerdo al tipo de bien, lo que se determinará teniendo en cuenta la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, y la vida útil real del mismo. **e. Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 3 de la Ley N° 29090, de la norma G.040 del Reglamento Nacional de**

Edificaciones, del artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habitación Urbana y Licencias de Edificación y del artículo II.A.01 y otras normas de construcción. Sostiene que la Sala Superior ha aplicado indebidamente una serie de disposiciones normativas del derecho de construcción, pues no correspondía hacer una remisión a normas distintas a las tributarias. Asimismo, de la revisión de las normas en las que se basa su decisión, se desprende que se califican como instalaciones fijas y permanentes a aquellas “que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación”. Esta definición contiene elementos decididamente vinculados a aspectos técnicos de los activos, por lo que requiere de una confirmación en los hechos y que se sustente técnicamente para afirmar que un elemento fáctico (en este caso, los bienes materia de observación) queda comprendido en su alcance, pues solo un especialista técnico podría determinar si el retiro de ciertos bienes afecta en los términos señalados a la edificación. **f. Infracción normativa del artículo 173 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 196 del Código Procesal Civil, sobre la carga de la prueba.** Señala que la demandada no ofreció ningún tipo de medio probatorio que sustentara sus afirmaciones, ni durante el procedimiento administrativo ni durante el proceso judicial. Por ello, el Juez no contaba con elementos que le generasen convicción sobre la alegación de las demandadas y se basó únicamente en el dicho de estas para emitir su sentencia. Esto no fue objeto de análisis en la sentencia de vista, con lo cual se evidencia su nulidad. **g. Infracción normativa del artículo 170 del Código Tributario, respecto a la dualidad de criterio.** Sostiene que mediante el criterio contenido en el Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000, SUNAT había señalado y enfatizado que lo relevante para efectos de diferenciar una edificación de lo que no lo es —para propósitos del impuesto a la renta— era la vida útil. No obstante, para el caso de la recurrente aplicó un criterio distinto, atendiendo preponderantemente al concepto ajeno de instalaciones fijas y permanentes. En consecuencia, en atención a esta regla, aun si se desmereciera su pretensión por el fondo, correspondería dejar sin efectos los intereses moratorios aplicados y que se declare la devolución de los mismos según sea el caso. **h. Incorrecta interpretación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que la Sala Superior se limitó a señalar que no consideraba que la Casación N° 4392-2013 Lima estableciera un precedente vinculante sobre los intereses moratorios por la omisión de pagos a cuenta, con lo cual se aparta de dicho criterio y procede a efectuar una nueva interpretación de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. **i. Infracción normativa del artículo 34 del Código Tributario.** Sostiene que la Sala Superior fundamenta su equivocada posición en que la rectificación de la declaración jurada anual necesariamente afecta el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta de los ejercicios siguientes, aun cuando estos ya hubieran sido determinados y pagados en su oportunidad. Agrega que la Sala Superior no distingue adecuadamente entre la declaración jurada anual y la declaración jurada mensual y, además, asume erradamente que la rectificación de la primera implica la incorrección de la segunda. **j. Infracción normativa del artículo 36 de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.** Refiere que la Sala Superior infringe la norma mencionada al realizar dos operaciones para las que el dispositivo citado no la autoriza: i) inaplica un precedente vinculante referido a un caso idéntico, sin hacer distinción y ii) manifestamente invoca su reevaluación. Ambas operaciones se encuentran proscritas por el artículo 36 de la norma en referencia. Agrega que se incurre en infracción de la norma mencionada cuando la Sala Superior concluye que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00149-4-2019 (resolución impugnada) no es nula, a pesar de haberse inaplicado el precedente vinculante sin justificación. **k. Infracción normativa a las reglas contenidas en el artículo V del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y de la norma III del Código Tributario.** Argumenta que la Sala Superior valida que el Tribunal Fiscal prefiera sin más el criterio establecido en una jurisprudencia emitida por dicho órgano, por encima de un precedente vinculante establecido por la Corte Suprema, lo que vulnera las normas mencionadas. **l. Infracción normativa del artículo VIII del Código Tributario.** Señala que la Sala Superior ha incluido en el alcance de las reglas para la determinación de los pagos a cuenta no solo el “impuesto calculado” (es decir, los elementos vigentes al momento que surgió la obligación tributaria), sino el “impuesto y sus sucesivas modificaciones posteriores”. Esta operación es definitivamente extensiva y, por lo tanto, está proscrita por el artículo VIII del Código Tributario, de manera que se evidencia

la infracción normativa de esta norma en la que incurre la Sala Superior. **m. Infracción normativa del numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por vulneración del principio de legalidad.** Afirma que la Sala Superior no observa la norma extraída de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, sino que aplica otra norma, aquella que resulta de los otros métodos interpretativos que propone. Al hacerlo, está rebasando los alcances ya definidos de la norma, pretendiendo de esa forma que las autoridades tributarias, en especial la SUNAT, exijan el cumplimiento de obligaciones pecuniarias más allá de lo establecido por la norma y con ello vulneren el principio de legalidad. **n. Infracción normativa del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por vulnerarse los principios de predictibilidad, confianza legítima y seguridad jurídica.** Sostiene que la Sala Superior aplica un criterio contrario a lo resuelto por la Corte Suprema. En concepto de la recurrente, esta desvinculación y apartamiento de los criterios en sede judicial —agravada por invocar un análisis incorrecto y por efectuar una interpretación extensiva de las normas tributarias— no puede ser permitida por la Corte Suprema. **o. Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política: debido proceso, motivación de las resoluciones judiciales, a la pluralidad de instancias y vulneración al principio de prohibición de la arbitrariedad, como manifestación al derecho fundamental al debido proceso.** Refiere que la sentencia es nula en el extremo impugnado por haber incurrido en motivación defectuosa, aparente e insuficiente, con lo que vulnera el derecho constitucional a la motivación de las resoluciones judiciales. Antecedentes 1. **Demanda** Mediante escrito del tres de mayo de dos mil diecinueve (foja cuarenta), Saga Falabella Sociedad Anónima interpuso demanda contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, solicitando como peticitorio lo siguiente: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00919-1-2019, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014182, referida al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once. **Segunda pretensión principal:** Se declare que los gastos denominados “contingencia jet” y “tasa de depreciación de los activos fijos”, considerados en su declaración, son plenamente deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once; y en consecuencia se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00919-1-2019, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014182, correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, con relación a los reparos por “contingencia juicio Jet” y “tasa de depreciación de activos fijos”, así como las resoluciones de determinación y multa. **Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Que, como consecuencia de estimar la segunda pretensión principal, se ordene a la SUNAT la devolución de los importes pagados “bajo protesto” por Saga Falabella Sociedad Anónima a lo largo de los procedimientos administrativos, más los intereses correspondientes. Sostiene como argumentos de su demanda los siguientes: Señala que los activos materia de litis son los ascensores de los inmuebles donde opera su empresa, las escaleras eléctricas, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeos, sistema de climatización, entre otros, que la administración considera erróneamente que estos bienes califican como edificaciones y, por tanto, corresponde aplicar el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece la depreciación de 5% de forma lineal. No obstante, la tasa de depreciación de edificaciones, solo resulta aplicable a las edificaciones y activos de una vida útil similar, es decir, con una vida útil no menor de 20 años, y siendo que el concepto de instalación fija y permanente no resulta conducente para propósitos del impuesto a la renta. Asimismo, indica que la SUNAT reparó la depreciación de los bienes del activo fijo, por considerar que debían aplicar la tasa de depreciación del 5% como si se trataran de edificaciones y construcciones. Por tanto, el reparo se centra en determinar la naturaleza de los bienes, las características de fijez y permanencia de los mismos para efectos de su determinación de la vida útil. Del mismo modo, precisa que su empresa ofreció prueba de inspección de toda su información contable, documentación de sustento, así como inspección in situ de los establecimientos donde se encontraban los bienes, teniendo la SUNAT la obligación de actuarlos; además, que dichos activos pueden ser retirados de cada uno de los inmuebles sin que se afecte esencialmente la edificación, hecho que no fue tomado en cuenta por SUNAT. De otro lado, alega que el Tribunal Fiscal de modo contradictorio y sin debida motivación alguna, rechaza sin

sustento la deducción de la provisión de "Juicio Jet" por considerar que de los medios probatorios no se desprende la vinculación con Saga, cuando el propio documento Avenimiento y Aprobación que ha sido mencionado en la resolución impugnada, hace mención expresa de Saga como una de las cuales Jet dejará de ejercer las acciones legales, lo cual, refiere que evidencia que su empresa "Saga" tenía participación en el contrato, por lo tanto, resultaba necesario que asuma en su proporción el gasto para evitar las acciones legales en su contra. Además, sostiene que el reparo por tasa de depreciación de activos, no se ha motivado porque resulta válida la remisión a fuentes distintas al Impuesto a la Renta, para terminar, aplicando el concepto de instalación fija y permanente, cuando las normas de este impuesto si han previsto una definición y tratamiento específicos para las edificaciones. Asimismo, manifiesta que su empresa "Saga" instruyó a SACI a que suscriba un contrato con JET; como consecuencia de la suscripción de dicho contrato por instrucción de Saga, esta última, como es natural, asumió el cumplimiento de todas las obligaciones contractuales y, en consecuencia, la responsabilidad ante cualquier incumplimiento que derive de la referida relación comercial, en ambos casos, en proporción a la parte que le correspondía en el contrato según su instrucción. Finalmente, señala que para afirmar la causalidad de un gasto por concepto de transacción extrajudicial, en su opinión no sería necesario recurrir a un concepto amplio de causalidad, pues no es otra cosa que una obligación contractual derivada de una relación comercial intrínsecamente vinculada al negocio de la actora; por ello, si aún bajo un entendimiento estricta del principio de causalidad, se aceptaría que un gasto por transacción extrajudicial es causal y por ello deducible, entonces con mayor razón, bajo el sistema del Impuesto a la Renta que recoge una acepción amplia; por lo tanto, queda sustentado el gasto, ha sido plenamente acreditado, por lo que resulta fehaciente y causal con relación a la actividad de Saga Falabella Sociedad Anónima. **1. Contestación de demanda de la SUNAT** La SUNAT contesta la demanda mediante escrito a fojas ciento seis, sosteniendo lo siguiente: **a) Sobre el reparo por provisión del gasto y/o costo sin sustento "contingencia juicio Jet"**, señala que, producto de la fiscalización iniciada, la administración reparó la provisión contable del gasto denominada "Contingencia Juicio Jet" por S/ 545 400.00 (quinientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos soles con cero céntimos), debido a que la información exhibida o presentada por la recurrente no acreditó su naturaleza, realización, causalidad y devengamiento. Asimismo, alega que la documentación proporcionada por la recurrente no resulta suficiente para sustentar la fehaciencia del gasto materia de observación y por ende su vinculación con la actividad gravada, dado que no cumplió con presentar medios probatorios, no indica que se hubiere prestado un servicio específico a su favor, que el pago haya sido realizado por esta, ni que tuviese la obligación de hacerlo, y lo contrario no ha sido sustentado con documentación alguna; de igual manera, no indica de qué manera participó en la operación a efectos de considerar el gasto como deducible para efectos del impuesto a la renta. **b) Sobre la depreciación que no cumple los requisitos para su deducción del impuesto a la renta**, sostiene que la administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y documentariamente las etapas de depreciación aplicadas a los activos fijos detallados en su Anexo N° 3, toda vez que observó que forman parte de edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales bajo arrendamiento o usufructo de larga duración y, por tanto, les corresponde una tasa de depreciación del 5% y —atendiendo a las definiciones dadas por el Diccionario de la lengua española, la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones, el Reglamento de Licencias de Habitación Urbana y Licencias de Edificación, el Reglamento Nacional de Tasaciones y el Código Civil—, los activos fijos observados, consistentes en instalaciones eléctricas, sistemas de protección contra incendios, sistemas de climatización, escaleras eléctricas, instalaciones sanitarias, sistemas de detección de humo, entre otros, al encontrarse incorporados a las edificaciones y resultar indispensables para el uso, explotación y funcionamiento de estas últimas, califican como instalaciones fijas y permanentes y, por tanto, les corresponde una tasa de depreciación tributaria anual del 5%. **2. Contestación de demanda del Ministerio de Economía y Finanzas** El Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda mediante escrito a foja ciento dieciocho, sosteniendo lo siguiente: **a) Respecto al exceso de depreciación de activos fijos que forman parte de edificaciones**, alega que el Tribunal Fiscal, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones de números 00452-5-2009, 06880-7-2009 y

03174-7-2013, entre otras, señala que se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento, además, que cumple con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades (vivienda, comercio, industria y otros). Asimismo, precisa que las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, y califican como tales, como se indica el Reglamento Nacional de Tasaciones, las instalaciones de bombeo, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios e instalaciones de aire acondicionado; es decir, los mismos activos fijos que han sido observados por la administración. Añade que los activos fijos observados son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones en las que la demandante desarrolla sus actividades comerciales; por lo tanto, refiere que les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones, por lo que el exceso de depreciación reparado en el ejercicio dos mil once se encuentra arreglado a ley. **b) Respecto a la provisión del gasto y/o costo sin sustento "contingencia juicio Jet"**, indica que a efectos de determinar que una operación es fehaciente y por consiguiente cumple con el principio de causalidad, se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, debe adjuntar documentación que permita corroborarlo, siendo de cargo del demandante mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten ello. Y a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente; por lo tanto, refiere que, del análisis conjunto de la documentación proporcionada por la demandante, no resulta suficiente para sustentar la fehaciencia del gasto materia de observación y por ende su vinculación con la actividad gravada. **2. Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia de fecha veintiséis de febrero de dos mil veintituno (foja doscientos sesenta y ocho), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda, por considerar que: **a) En cuanto al reparo provisión del gasto y/o costo sin sustento "contingencia juicio Jet"**, la administración solicitó a la actora sustentar por escrito y con la documentación correspondiente la provisión de S/ 545,400.00 (quinientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos soles con cero céntimos) en la Cuenta Contable N° 6599189090, por concepto de "contingencia juicio Jet"; sin embargo, la demandante no presentó ningún escrito, documentación y/o información fehaciente relacionada con el reparo por "contingencia juicio Jet". Posteriormente, presentó escrito alegando que su matriz se encontraba en proceso de envío del sustento necesario para acreditar el gasto reparado, sin ningún documento adicional que sustentase el reparo formulado; siendo así, la demandante no presentó y/o exhibió información que acreditara la naturaleza, realización, causalidad y devengamiento de la provisión contable del gasto y/o costo denominado "contingencia juicio Jet"; es decir, si el gasto era necesario, esto es, que estuviera destinado a producir, obtener y mantener la fuente de la renta. Asimismo, a través de un escrito presentado fuera del plazo, la actora alega que la operación observada corresponde a la obligación de pagar por concepto de transacción judicial (avenimiento) por haberse quebrado el contrato de exclusividad que existía entre Comercializadora de Artículos Electrónicos Jet Limitada y SACI Falabella, adjuntando el documento denominado "Avenimiento y Aprobación de JET y SACI" y la carta suscrita por el notario Patricio Raby Benavente. De la lectura del documento denominado "Avenimiento y Aprobación de JET y SACI", se advierte que la empresa SACI Falabella fue demandada en autos arbitrales y debió pagar a Comercializadora de Artículos Electrónicos Jet Limitada la suma de \$ 2 000 000.00² dentro de tres días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución de aprobación del avenimiento, y que la parte demandante ponía término a toda cuestión o asunto pendiente judicial o extrajudicial con SACI Falabella, Falabella Retail Sociedad Anónima, Saga Falabella Sociedad Anónima y con cualquier otra de las sociedades relacionadas o en las que tuviera participación. Indica el Juzgado que queda claro que la ahora accionante no ha actuado como parte, no ha tenido ninguna participación o intervención en el referido convenio, y tampoco se sugiere por

qué la ahora demandante se encontraba obligada al pago del monto indicado, en función del cual pretende deducir del impuesto a la renta la suma ascendente a S/ 545,400.00 (quinientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos soles con cero céntimos). Siendo así, el documento solo establece la conclusión de una cuestión judicial o extrajudicial de la actora y esto no muestra que se hubiera prestado algún servicio específico a favor de la demandante, que el pago haya sido realizado por esta o que tuviera la obligación de hacerlo; y no se indica de qué manera participó en la operación a efectos de considerarlo deducible para efectos del impuesto a la renta, pues lo expuesto por la demandante no resulta suficiente para acreditar fehacientemente la realización del servicio y su vinculación con la generación de renta. En concepto del Juez, los documentos presentados por la parte actora no son suficientes para acreditar la prestación real de servicio específico a su favor y no acreditan que los gastos correspondan a servicios brindados efectivamente, y concluye que dichos documentos no acreditan su prestación; por ende, no puede considerarse como gasto deducible el gasto contabilizado por concepto de la "contingencia juicio Jet" en la determinación del impuesto de la renta para el ejercicio dos mil once. **b)** Respecto a la depreciación que no cumple los requisitos para deducción del impuesto a la renta, señala que la edificación debe contar con estructuras, instalaciones, equipamiento, a la que puede dar un determinado uso (vivienda, comercio, industria y otros) siendo que resulta procedente para calificar un bien como instalación fija y permanente, que constituye parte integrante de una edificación que se tenga en cuenta la cualidad de no poderse separar de esta sin ocasionar una alteración, deterioro o destrucción en la edificación; y al mismo tiempo que es necesario para la adecuada explotación económica del inmueble. Por ende, para fines del impuesto a la renta, cabe concluir que los activos fijos que constituyan instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones, deberán ser depreciados con la tasa prevista para los edificios y construcciones, ponderando la vida útil relativamente larga de estas últimas, y no resultan aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas. Siendo así, las instalaciones realizadas por la recurrente forman parte de las edificaciones, y resulta procedente calificarlas como instalaciones fijas y permanentes, dado que resultan indispensables para su uso, explotación y funcionamiento, en especial para los fines comerciales para los que se han destinado, sin los cuales no hubiera sido posible el cumplimiento de la condición de ser obras habilitadas para la realización de actividades económicas de la actora, precisando la imposibilidad de separación de estas instalaciones sin que ello afecte el objetivo para el que fueron implementadas; por ende, su incorporación a los centros comerciales no tuvo un fin temporal, sino que su propósito fue poner en funcionamiento los locales que alquiló o usufructuó, siendo que estas instalaciones tienen y/o comparten la vida útil de las construcciones y edificaciones a las cuales se encuentran integradas, teniendo la calidad de fijas y permanentes. Además, la recurrente no ha acreditado ni en la etapa del procedimiento administrativo ni en el presente proceso judicial, con medio probatorio idóneo, que se hayan vulnerado los derechos invocados; por lo que la presente demanda debe ser desestimada. **c)** En cuanto a la segunda pretensión, el Juzgado afirma que se ha verificado que la demandante no ha presentado medio probatorio alguno que desvirtúe la procedencia de los reparos efectuados en instancia administrativa; además, en el procedimiento administrativo se corrobora la legalidad de lo resuelto por la administración tributaria y el Tribunal Fiscal. **3. Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista de fecha veintiséis de julio de dos mil veintiuno (foja trescientos ochenta y dos), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Considera lo siguiente: **a)** El a quo ha expuesto las razones fácticas y jurídicas por las cuales adoptó su decisión. La Sala Superior señala también que la Ley de Impuesto a la Renta y su reglamento no definen los términos "edificios y construcciones" por lo que conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario, recurre al artículo 3 de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, que define el concepto "edificación" como el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades, que comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. Asimismo, señala que, para efectos de esta ley, se considerarán obras de edificación, entre otros, el acondicionamiento (trabajos de adecuación de ambientes a las necesidades del usuario). **b)**

El Artículo Único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA, define los siguientes términos: Edificación.- obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. Edificio.- obra ejecutada por el hombre para albergar sus actividades. Equipamiento de la Edificación.- conjunto de componentes mecánicos y electrodomésticos, necesarios para el funcionamiento de una edificación. Mobiliario.- conjunto de elementos que se colocan en una edificación y que no son de carácter fijo y permanente, tales como: mueble, tabiques interiores desmontables, elementos metálicos o de madera que al retirarse no afectan el uso de la edificación, cielo rasos descolgados desmontables, elementos livianos para el control del paso de la luz, elementos de iluminación y otros similares. **c)** En el caso de autos, la administración tributaria efectuó el reparo en cuestión sobre la depreciación de activos fijos por el ejercicio dos mil once, toda vez que consideró que dichos activos fijos están referidos a las instalaciones fijas y permanentes que forman parte de edificios y construcciones, a las que les corresponde una tasa de depreciación tributaria anual del 5% (ejercicio dos mil once), mientras que la actora utilizó mayores tasas de depreciación, esto es 10% (otros bienes del activo fijo), sin presentar medio probatorio que demuestre de manera fehaciente que dichos activos fijos no constituyen instalaciones fijas y permanentes, como afirma. **d)** En esa línea, se desprende que las instalaciones fijas y permanentes están contenidas dentro del concepto de edificios y construcciones, por lo que constituyen parte integrante del referido bien. Y, estando a que las partes integrantes de un bien son aquellas que no puedan ser separadas sin destruirlo, deteriorarlo o alterarlo, no pueden ser objeto de derechos singulares, por lo que deben seguir la condición del bien y deben ser analizados de forma conjunta. En consecuencia, corresponde aplicar la tasa de depreciación por edificaciones del 5% en el ejercicio dos mil once. **e)** De otro lado, la demandante cuestiona en su escrito de apelación que el a quo se ha apartado de la Casación N° 4392-2013 Lima y que ha interpretado erróneamente el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario, por lo que corresponde la inaplicación de los intereses moratorios por los pagos a cuenta de enero a diciembre de dos mil once. Al respecto, precisa la sentencia de vista que, examinada la demanda, se verifica que la actora no ha fundamentado los mencionados agravios, solo menciona como pretensión la nulidad de la resolución impugnada en los extremos confirmatorios, lo cual fue materia de pronunciamiento por el a quo en dichos términos. Sin perjuicio a ello, considera que la Casación N° 4392-2013 Lima no establece precedente vinculante sobre los intereses moratorios por la omisión de pagos a cuenta del impuesto a la renta, sino sobre la limitación de la interpretación extensiva y restrictiva de disposiciones. **f)** 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 citadas. En ese sentido, tomando en cuenta la determinación de los coeficientes con base en la determinación del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil nueve y dos mil diez, que genera un mayor monto al declarado originalmente; ello 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. **ANÁLISIS PRIMERO. Consideraciones previas sobre 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 sobre el resultado de 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 nomofláctica, 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. 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. **1.5.** Por último, considerando que en el recurso de casación objeto de análisis se han formulado infracciones normativas de carácter procesal (error in procedendo) e infracciones normativas de carácter material (error in iudicando), corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a las denuncias de carácter procesal, toda vez que, de ser estimadas, carecería de objeto pronunciarse sobre las demás causales. Solo en caso se desestimen las infracciones normativas de carácter procesal, se analizarán las infracciones normativas de carácter material. **SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito.** En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las judicaturas de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes: **2.1.** Mediante Carta de Presentación N° 150011467850-01-SUNAT y el Requerimiento N° 012150000166, la administración tributaria inició un procedimiento de fiscalización por impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, efectuando los siguientes reparos: i) provisión del gasto y/o costo del servicio sin sustento, ii) depreciación que no cumple los requisitos para su deducción del impuesto a la renta. Al no ser desvirtuados por la demandante, sustentaron la emisión, entre otros, de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0087993 a N° 012-003-0088005, por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, y la Resolución de Multa N° 012-002-0030570. **2.2.** Debido a ello, el once de octubre de dos mil diecisiete, la demandante presentó el recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y la resolución de multa, y mediante Resolución de Intendencia N° 0150140014182 se resuelve declarar infundada tal reclamación. **2.3.** Sin embargo, no estando de acuerdo con lo resuelto, la parte demandante, con fecha once de julio de dos mil diez, interpuso el recurso de apelación, que fue resuelto mediante la Resolución N° 00919-1-2019, la cual confirmó en todos sus extremos la resolución apelada. **TERCERO. Análisis de las causales de casación de naturaleza procesal.** **3.1.** En cuanto a las infracciones normativas descritas en los literales c) y o), consistentes en la vulneración del principio de congruencia y en la vulneración de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, debido proceso, motivación de las resoluciones judiciales, a la pluralidad de instancias y vulneración al principio de prohibición de la arbitrariedad como manifestación al derecho fundamental al debido proceso, la parte recurrente **Saga Falabella Sociedad Anónima** alega principalmente que la sentencia es nula en el extremo impugnado por haber incurrido en motivación defectuosa, aparente e insuficiente, con lo que vulnera el derecho constitucional a la motivación de las resoluciones judiciales. Asimismo, indica que la Sala Superior ha emitido una sentencia incongruente porque no ha tenido claridad respecto a los hechos relevantes. Ello se evidenciaría en la sentencia de vista al hacer referencia a que la documentación no habría acreditado un servicio prestado por Jet a SACI, que beneficiaría a sus afiliadas, incluidas **Saga Falabella Sociedad Anónima**, cuando no se trata de servicios sino de un pago por una transacción extrajudicial. **3.2.** 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: **Constitución Política del Perú de 1993** 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. [...] Por su parte, el derecho al debido proceso está regulado en el inciso 3 de la acotada norma constitucional: **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 los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. Ambos derechos se relacionan entre sí, porque el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional reconocen a 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. Así las cosas, 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. **3.3.** La garantía de la motivación de las resoluciones judiciales también está regulada en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que prevé lo siguiente: 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. De la misma forma, el Código Procesal Civil establece, en los incisos 3 y 4 de su artículo 122, que 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; **4.** La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente; [...]. En tal sentido, es pertinente anotar 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. 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). **3.3.** En el presente caso esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista que confirma la sentencia apelada se encuentra suficientemente motivada, debido a que se advierte que la Sala Superior en sus considerandos 6.3.3 y 6.3.4 ha establecido que: **6.3.3** [...] corresponde aplicar la tasa de depreciación por edificaciones del 5% en el ejercicio 2011, toda vez que, los activos fijos materia de controversia (detallados en el Anexo N° 03 del Resultado de Requerimiento N° 012217000213), que consisten en sistema contra incendios, aire acondicionado, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeo, sistemas de climatización, sistemas de detección de humo, sistemas de iluminación, sistemas de protección contra incendios, soportes de tuberías, entre otros similares, que fueron instalados en los locales en los que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales (local propio en San Isidro y locales operados bajo arrendamiento o usufructo en

Arequipa, Atocongo, Centro de Distribución, Chiclayo, Chiclayo Mali, Jockey Plaza, Miraflores, San Miguel y Trujillo Mall), se encuentran adheridos en los establecimientos de la actora, siendo su vida útil relativamente larga, dado a que conforman una sola unidad; conclusión que no desnaturaliza lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta. [...] **6.3.4** Sobre el argumento referido la vida útil de los activos fijos que fueron observados por la Administración Tributaria, la demandante pretende que sean analizados de forma separada y diferenciada; sin embargo, estando a lo precedentemente desarrollado, se concluyó que corresponde efectuar un análisis en conjunto, siendo que forman parte integrante de la edificación, esto es, del establecimiento comercial donde la empresa demandante desarrolla sus actividades económicas, por lo que carece de sustento, máxime si no ha presentado documentación idónea que acredite que los referidos activos fijos no constituyen parte de las instalaciones fijas y permanentes. Siendo ello así, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la recurrente sobre las causales procesales denunciadas, 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 expuestos en el recurso de apelación presentado contra la sentencia de primera instancia. **3.4.** Además, es pertinente anotar que, conforme al criterio de esta Sala Suprema, 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 cuales la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. No obstante, en el caso concreto, se verifica que la decisión judicial emitida en segunda instancia se centra en dilucidar la materia controvertida previamente delimitada; por tanto, no se aprecia que esta adolezca de vicio transcendental que justifique su nulidad. De ahí que se ratifique que dicha resolución contiene las razones de hecho y derecho que la sustentan, esto es, respeta la garantía mínima de la debida motivación, máxime si fue emitida dentro de los parámetros de la lógica elemental y en cumplimiento del principio de congruencia procesal. Por tal motivo, se concluye que corresponde **desestimar las infracciones normativas de carácter procesal.** Se procederá, pues, con el análisis de las infracciones casatorias sobre normas de carácter material. **CUARTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material 4.1.** En cuanto a las **infracciones normativas descritas en los literales a) y b), consistentes en infracción del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre causalidad y fehaciencia de la operación, y del principio de legalidad.** La recurrente señala básicamente que la instancia de mérito concluye que el principio de causalidad estaría limitado únicamente a aquellos casos en los que se verifiquen gastos por adquisición de bienes o contraprestaciones de servicios; sin embargo, refiere que el citado principio tiene una concepción más amplia y abarca un mayor número de operaciones, entre ellas los pagos que una empresa se obliga a realizar en el marco de una transacción extrajudicial de la cual es partícipe, sea directa o indirectamente. Además, alega que la Sala Superior ha señalado que durante el procedimiento de fiscalización la compañía no presentó documentación adicional que acredite el gasto contabilizado "contingencia juicio Jet"; empero, indica que ello afecta el principio de legalidad, pues se estaría exigiendo un nivel de documentación que va más allá del mínimo indispensable. **4.2.** Al respecto, se debe señalar que se advierte que la administración tributaria mediante Requerimiento N° 012217000038 solicitó a la demandante sustentar con la documentación correspondiente la provisión de S/ 545,400.00 (quinientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos soles con cero céntimos) en la Cuenta Contable N° 6599189090, por concepto de "contingencia juicio Jet"; mediante el Resultado del Requerimiento N° 012217000038, la administración tributaria concluye que la demandante no presentó ningún escrito, documentación o información fehaciente relacionada al reparo por "contingencia juicio Jet". Asimismo, mediante Requerimiento Complementario Final N° 0122170001642, la administración tributaria informa a la parte demandante el Resultado del Requerimiento N° 012217000038, solicitando que presente por escrito los descargos a la observación formulada; por lo que la demandante mediante escrito del dos de agosto de dos mil diecisiete solo alega "que su matriz se encontraba en proceso de envío del sustento necesario para acreditar el gasto reparado", sin ningún documento adicional que sustente tal reparo. Del resultado del Requerimiento Complementario Final N° 0122170001642, la administración tributaria indicó que la demandante no presentó y/o exhibió información que acreditara la naturaleza, realización, causalidad y

devengamiento de la provisión contable del gasto y/o costo denominado "contingencia juicio Jet"; es decir, si el gasto era necesario, esto es, si estaba destinado a producir, obtener y mantener la fuente de la renta, conforme lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. **4.3.** Asimismo, en cuanto al documento denominado "Avenimiento y Aprobación de JET y SACI", se aprecia que la empresa SACI Falabella es demandada en un proceso arbitral, en donde se compromete a pagar a la Comercializadora de Artículos Electrónicos Jet Limitada (parte demandante en dicho proceso) la suma de U\$S 2 200,000.00 (dos millones doscientos mil dólares americanos con cero centavos) dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución de aprobación del avenimiento; además, la parte demandante del referido proceso arbitral ponía término a toda cuestión o asunto pendiente judicial o extrajudicial con SACI Falabella, Falabella Retail Sociedad Anónima, Saga Falabella Sociedad Anónima y con cualquier otra de las sociedades relacionadas o en las que tuviera participación. **4.4.** Estando a lo antes expuesto, se advierte que la hoy demandante no ha actuado como parte ni ha tenido ninguna participación en el "Convenio de Avenimiento y Aprobación de JET y SACI"; por lo tanto, no se aprecia que la demandante se haya encontrado obligada al pago de U\$S 2 200,000.00 (dos millones doscientos mil dólares americanos con cero centavos), equivalente a la suma de S/ 545,400.00 (quinientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos soles con cero céntimos) a favor de SACI o de JET. Siendo ello así, el mencionado documento no demuestra que se hubiera prestado algún servicio específico a favor de la demandante o que ella hubiera realizado el pago; además, no se indica de qué manera participó en dicha transacción a efectos de ser considerado tal gasto como deducible para efectos del impuesto a la renta para el ejercicio dos mil once. En consecuencia, lo alegado por la parte recurrente carece de base real; por lo tanto, estos extremos del recurso devienen **infundados. QUINTO.** Con respecto a las **infracciones normativas descritas en los literales d) y e), consistentes en la interpretación errónea del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación del inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y la aplicación indebida del artículo 3 de la Ley N° 29090, de la norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, del artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación y del artículo II.A.01 y otras normas de construcción.** La parte recurrente sostiene fundamentalmente que la Sala Superior no analiza que las normas mencionadas contienen elementos suficientes para determinar cuál es la depreciación aplicable a los activos observados en el caso de autos; así, los artículos 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta establecen una clara distinción entre dos tipos de bienes, aquellos que califican como edificios y construcciones, y los demás bienes que deberán depreciarse según lo establecido en el reglamento. Añade que, de las disposiciones citadas, se desprende que los porcentajes de depreciación que han sido considerados en el inciso b) del artículo 22 del citado reglamento están fijados de acuerdo al tipo de bien, lo que se determinará teniendo en cuenta la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien y la vida útil real del mismo. Del mismo modo, precisa que la instancia de mérito ha aplicado indebidamente una serie de disposiciones normativas del derecho de construcción, pues no correspondía hacer una remisión a normas distintas a las tributarias ya que, refiere, de la revisión de las normas en las que se basa su decisión, se puede desprender que se califican como instalaciones fijas y permanentes a aquellas que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación. **5.1.** La Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 39 dispone que: [...] que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual. **5.2.** El artículo 40 del mismo cuerpo normativo señala: [...] los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento. **5.3.** El inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una tabla que señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán aplicando los siguientes porcentajes anuales: 1) Ganado de trabajo y reproducción; y redes de pesca (hasta 25%); 2) Vehículos de transporte terrestre excepto ferrocarriles; y hornos en general (hasta 20%); 3) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina (hasta 20%); 4) Equipos de procesamiento de datos (hasta 25%); 5) Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991 (hasta 10%); y, 6) Otros bienes del activo fijo (hasta

10%). **5.4.** Por otro lado, el inciso h) del citado artículo y reglamento dispone que: h) Los costos posteriores introducidos por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciados por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen los costos posteriores, de acuerdo con el inciso a) y con la Tabla a que se refiere el inciso b) del presente artículo. **5.5.** El artículo 3 de la Ley N° 29090 - Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones define el concepto "edificación" de la siguiente manera: 2. Edificación Resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. También, el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones define los siguientes términos: Edificación.- obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. Edificio.- obra ejecutada por el hombre para albergar sus actividades. Equipamiento de la Edificación.- conjunto de componentes mecánicos y electrodomésticos, necesarios para el funcionamiento de una edificación. Mobiliario.- conjunto de elementos que se colocan en una edificación y que no son de carácter fijo y permanente, tales como: mueble, tabiques interiores desmontables, elementos metálicos o de madera que al retirarse no afectan el uso de la edificación, cielo rasos descolgados desmontables, elementos livianos para el control del paso de la luz, elementos de iluminación y otros similares. Y el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA, establece que la edificación es el: [...] resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades. Comprende a las instalaciones fijas y permanentes adscritas a ella. **5.6.** Los artículos II.A.01 y II.A.04 del título II del Reglamento Nacional de Tasaciones, señalan que: [...] se considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación. [...] obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de éstos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de éste, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificadas como tales. **5.7.** En el presente caso, estamos ante el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, en el cual la administración tributaria efectuó los siguientes reparos: i) provisión del gasto y/o costo del servicio sin sustento; y ii) depreciación que no cumple los requisitos para su deducción del impuesto a la renta. **5.8.** Ahora bien, respecto a las infracciones normativas, se debe señalar que con relación al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0087993 a N° 012-003-0088005 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030570, las que fueron impugnadas; mediante Resolución N° 00919-1-2019, el Tribunal Fiscal resolvió que, dado que los activos fijos observados son instalaciones fijas permanentes que forman parte integrante de las edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales, les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones, por lo que la depreciación reparada en el ejercicio dos mil once se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo. **5.9.** De ello, se desprende que el Tribunal Fiscal ha interpretado debidamente el artículo 39 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (que establece el porcentaje de depreciación de los edificios) en su fallo. Y, en este extremo, la Sala Superior ha confirmado la sentencia que declara infundada la demanda. Por lo tanto, no es posible concluir que esta haya interpretado erróneamente el citado artículo, si dicho dispositivo se encuentra en el marco jurídico de la resolución del Tribunal Fiscal, cuya validez la ha confirmado el colegiado superior. Tan es así que en el considerando sexto de la sentencia de vista se citan dichos dispositivos dentro de su análisis, de la siguiente manera: **6.1.2** En relación a ello, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 37, inciso f), 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, en consecuencia son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes. **6.1.2** Asimismo, el artículo 38 dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente. **6.1.3** El artículo 39, modificado por la Ley N° 29342, indica que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual. Finalmente, el artículo 40 de la acotada ley prevé que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento [...]. [Énfasis agregado] **5.10.** La empresa recurrente también denuncia la inaplicación del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que está referido al cálculo de la depreciación de los demás bienes afectados a la producción de rentas de tercera categoría, ya que postula que para la interpretación de las normas tributarias que regulan la depreciación debe atenderse a la vida útil de los bienes. **5.11.** En este punto, cabe precisar lo que esta Corte Suprema ha señalado, sobre la causal de infracción normativa por inaplicación de normas, que supone la existencia de un hecho probado, que este hecho es subsumible en el supuesto fáctico de una norma y que, pese a que es subsumible tal hecho, el juez no aplica esta sino otra: La inaplicación de una norma material se configura cuando concurren los siguientes supuestos: a) el juez, por medio de una valoración conjunta y razonada de las pruebas establece como probado ciertos hechos; b) que estos hechos guardan relación de identidad con determinados supuestos fácticos de una norma jurídica material; c) que no obstante esta relación de identidad (pertinencia) el juez no aplica esta norma sino otra, resolviendo el conflicto de intereses de manera contraria a los valores y fines del derecho y, particularmente, lesionando el valor justicia.⁵ La aplicación de la norma jurídica supone constatar que el hecho probado subsume en una norma que lo regula; el soslayar tal constatación constituye un supuesto de inaplicación de esta, de modo que para fundar esta causal la argumentación del recurso debe estar orientada a destacar la desidia, desconocimiento o dolo del juzgador respecto a la aplicación de la norma invocada y que, a juicio de la impugnante de un caso concreto analizado, debió ser aplicada; exigiéndose, además, a la recurrente que demuestre que el supuesto hipotético de la citada norma es aplicable a una cuestión fáctica establecida en autos y como su aplicación modificaría el resultado del juzgamiento.⁶ **5.12.** De los argumentos postulados por la empresa recurrente para sustentar la inaplicación del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, están referidos a sustentar la aplicación diferenciada de los bienes de acuerdo a la vida útil de los mismos, como parte de las edificaciones, es decir, son argumentos de fondo que apuntan a sustentar las pretensiones postuladas en la demanda. Estos argumentos no contienen fundamentos para sustentar la infracción normativa por inaplicación normativa, toda vez que no precisan el hecho probado al cual no se le ha subsumido la norma jurídica (pese a su pertinencia), cuya inaplicación resulte contraria al ordenamiento jurídico, tal como lo ha desarrollado la jurisprudencia sobre este tipo de infracciones. **5.13.** Además, se debe tener en cuenta que, durante el proceso judicial, se controvertió —en cuanto a este extremo— si es posible efectuar una depreciación diferenciada de los activos que forman parte de las edificaciones. En ese contexto, si nos remitimos a los dispositivos pertinentes, se tiene que el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala de manera expresa que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual (artículo 39 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 29342), y que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se deprecian

según el porcentaje que establezca el reglamento (artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta). No se señala depreciación diferenciada de los activos que forman parte de las edificaciones. **5.14.** Continuando con el análisis, se tiene que, de la lectura del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible encontrar norma en este dispositivo que establezca expresamente la depreciación diferenciada de los bienes que forman parte integrante de una edificación, que permita colegir que es admisible su depreciación diferenciada respecto de la edificación, como postula la recurrente. Empero, en el inciso d) de este dispositivo, se admite la posibilidad de autorización de porcentajes mayores a los establecidos en el inciso b), pero estos están sujetos a acreditación de la vida útil real del mismo. Este es un supuesto distinto al que describe el inciso b) del mismo dispositivo, y que requiere estación probatoria, por lo que no es posible plantearlo en esta instancia. En todo caso, correspondía a la parte recurrente peticionarlo en la oportunidad debida. Queda claro, que el concepto de depreciación vinculado a la vida útil de un bien, normalmente está vinculado al periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte del contribuyente, ficción o supuesto que sirve para efectos contables y tributarios, sobre todo cuando se vincula al concepto de depreciación, por el cual se distribuye en forma sistemática el importe depreciable de un activo a lo largo de dicha vida útil, cuyo porcentaje es previsto en la norma tributaria. El tratamiento de la depreciación no siempre es uniforme, conforme se desprende de nuestro ordenamiento jurídico. Ejemplo de ello es lo que establece la norma del impuesto a la renta versus normas especiales como las que prevén una especie de depreciación acelerada, como en el caso del arrendamiento financiero. Pero estos conceptos no definen la naturaleza jurídica del activo fijo a ser depreciado, es decir, no definen cuándo el mismo es un bien mueble o inmueble o cuándo es una construcción o una unidad inmobiliaria, por lo que frente a esos casos sí es viable utilizar mecanismos de interpretación o de integración conforme lo prevé el precedente vinculante de la Casación N° 6619-2021 Lima, de fecha doce de enero de dos mil veintitrés, en la regla 5.4.5, que estipula que, respecto de la interpretación de las normas tributarias, se debe observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. **5.15.** En ese sentido, se debe enfatizar que si la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no establecen tal diferencia en cuanto a depreciación de edificaciones y la depreciación de los activos fijos que son parte de tales edificaciones, entonces no es admisible efectuar tal distinción en vía de interpretación, porque solo por ley se pueden normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario, conforme lo establecido como principio de legalidad en la norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario. La interpretación que postula el recurrente para que se aplique una depreciación diferenciada, también contraviene la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, porque se extiende una disposición tributaria de depreciación a un supuesto distinto al señalado en la ley, lo cual también está proscrito. **5.16.** La empresa recurrente abona a su interpretación el inciso h) del mismo dispositivo; sin embargo, este dispositivo está referido a las mejoras introducidas en un bien alquilado, las cuales podrán ser depreciadas por el arrendatario en función de los bienes de las mejoras. Los alcances de este dispositivo y su aplicación también requieren estación probatoria en instancia administrativa, y su alegación en casación no es amparable ni pertinente, al no constituirse esta corte en instancia, ello debido a que no corresponde a este colegiado supremo emitir pronunciamiento de tal naturaleza. Más bien, tal argumento es impertinente para sustentar una causal de infracción por inaplicación normativa, porque está referido a otro supuesto de hecho, distinto a los planteados ante las instancias. Por tales razones, este extremo deviene infundado. **Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 3 de la Ley N° 29090, de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, del artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, del artículo II.A.01 y de otras normas de construcción 5.17.** Si bien se señala que se aplican indebidamente normas de derecho de la construcción, porque, a su consideración, desnaturalizan la estructura de las reglas del impuesto a la renta, sobre esto la recurrente no fundamenta la alegada desnaturalización que denuncia, solo la alega. La norma IX del Texto Único Ordenado del Código

Tributario señala que 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. Este último precepto está orientado a la plenitud del ordenamiento jurídico, para buscar soluciones a todos los conflictos que puedan originarse en su seno; por ello, el Tribunal Constitucional ha señalado que: El ordenamiento es completo en el sentido que el estado garantiza que todo conflicto de intereses que se presente tendrá una solución, aunque para ello se tenga que razonar a base de elementos ajenos al derecho positivo. En puridad, significa que todo ordenamiento debe considerarse hermético y completo, esto es, sin vacíos, por lo que estos solo existen como lagunas normativas las cuales deberán ser cubiertas.⁷ **5.18.** Atendiendo a ello, las instancias han recurrido al ordenamiento jurídico distinto al tributario para poder delimitar el concepto de edificaciones y construcciones, ya que la recurrente ha postulado que es admisible la depreciación diferenciada de los activos que componen las edificaciones y construcciones. Como tal, la remisión es legítima, al tratarse de conceptos desarrollados en otros ordenamientos jurídicos, como son los de edificaciones y construcciones, porque se busca completar la disposición legal tributaria, que no desarrolla dicho concepto, al no ser su especialidad. Por ello, la doctrina ha señalado que: Cabe distinguir entre la aplicación que comentamos y la que se hace por la remisión o incorporación en las normas (o disposiciones legales) tributarias de conceptos, institutos o figuras de otros ordenamientos sectoriales. Es estos supuestos, más que suplir la falta lo que hacen lo que hacen estas normas **es complementar la disposición legal tributaria que las invoca expresamente, si definirlos** (Calvo Ortega 2004:31); también se presentará cuando en la aplicación de la normativa tributaria tal implicación resulta inevitablemente respecto de hechos, actos o institutos regulados en otras normas. Esto se hace normalmente vía interpretación sistemática.⁸ [Énfasis nuestro] En ese sentido, al ser un concepto que complementa la disposición tributaria, no podría desnaturalizar las reglas del impuesto a la renta, porque permite determinar un concepto que no le corresponde desarrollar a la materia tributaria. En tal sentido, **no es amparable este extremo. 5.19.** Con relación a que el concepto de instalaciones fijas y permanentes está sujeto a la acreditación de que los activos materia de observación califiquen como tales, esta denuncia deviene infundada, pues, como reiteradamente ha señalado la jurisprudencia, en vía casación no son admisibles aspectos relacionados a la valoración de pruebas, lo cual corresponde a las instancias, toda vez que en sede casatoria no se actúa como instancia. **5.20.** De otro lado, se debe señalar que, dado que en la Ley del Impuesto a la Renta y en su reglamento no existe una definición sobre el alcance del término “edificios y construcciones”, conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario es necesario remitirse a normas distintas a las tributarias para delimitar dicho concepto. El artículo 3 de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, define como “edificación” el resultado de edificar una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades, la cual comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. Del mismo modo la define el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por el Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA. También el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobado por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación a la obra de carácter permanente cuyo destino es albergar actividades humanas, la misma que comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. En ese sentido, de la definición de “edificios y construcciones” de dichos dispositivos, se debe incluir a las instalaciones fijas y permanentes que constituyen parte integrante de dicho bien. Por ello, el artículo 887 del Código Civil establece que “Es parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien. Las partes integrantes no pueden ser objeto de derechos singulares”. Asimismo, el artículo 889 del mismo cuerpo legal dispone que las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este. Debido a ello, el término “edificios y construcciones” señalado en el artículo 39 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta incluye a las instalaciones fijas y permanentes que sean parte integrante de dichos activos. Es decir, aquellos componentes que no puedan ser separados sin destruir, deteriorar o alterar el bien. Siendo ello así, las instalaciones fijas y permanentes están contenidas dentro del concepto de edificios y construcciones, por lo que constituyen parte integrante del referido bien. Y, estando a que las partes integrantes de un bien son aquellas que no puedan ser separadas sin destruirlo, deteriorarlo o alterarlo, no pueden ser objeto de derechos singulares, por lo que, deben seguir la condición del bien, debiendo ser analizados de forma conjunta.

Por lo tanto, para fines del impuesto a la renta los activos fijos que constituyen instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones deberán ser depreciados con la tasa prevista para los “edificios y construcciones”, reputándoseles la vida útil, y no les son aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los “demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas”. A modo de ejemplo, se puede calificar o considerar como instalaciones fijas y permanentes las instalaciones eléctricas, sistemas de protección contra incendios, sistema de climatización, escaleras eléctricas, ascensores, aire acondicionado, puertas levadizas, instalaciones sanitarias, sistemas de detección de humo, sistema de bombeo, cercos, pozos para agua o desagüe, entre otros similares. De otro lado, conforme al Diccionario Inmobiliario de la Sociedad Peruana de Bienes Raíces, entre el mobiliario que se coloca en una edificación y que no es de carácter fijo y permanente, se tiene a los muebles, tabiques interiores desmontables, elementos metálicos o de madera que al retirarse no afectan el uso de la edificación, cielos rasos descolgados desmontables, elementos livianos para el control del paso de la luz, elementos de iluminación y otros similares.

SEXTO. En cuanto a la **infracción normativa descrita en el literal f) consistente en la infracción normativa del artículo 173 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 196 del Código Procesal Civil, sobre la carga de la prueba.** La parte recurrente señala básicamente que las demandadas no han ofrecido ningún medio probatorio que sustentara sus afirmaciones; por lo tanto, refiere que el Juez no contaba con elementos que le generen convicción sobre las alegaciones de las demandadas y se basó en el dicho de estas para emitir sentencia. **6.1.** Al respecto, es pertinente señalar que la carga probatoria que refiere la empresa recurrente es la que está relacionada a la facultad de fiscalización de la administración tributaria, que se encuentra establecida en el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **6.2.** Conforme al segundo párrafo del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de fiscalización tiene por objeto la obligación tributaria, ya que inspecciona, investiga y controla el cumplimiento de la referida obligación tributaria. 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 tributarias (inciso a del numeral 1 del artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario). **6.3.** En tal sentido, dentro de la facultad de fiscalización que posee la administración tributaria, se encuentran prerrogativas discrecionales que posee, cuyo ejercicio de ninguna manera significa vulnerar el principio de oficialidad del artículo 173 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, como sostiene la empresa recurrente, toda vez que el ejercicio de dichas prerrogativas tiene sustento legal. **6.4.** Tan es así que la Corte Suprema ha señalado, sobre la facultad de fiscalización, que: Resulta manifiesto que el ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la autoridad tributaria tiene como contraparte para el deudor tributario o terceros la obligación de presentar o exhibir los documentos requeridos, así como la información solicitada. A nuestro criterio, esto se cataloga como el deber de colaboración de los administrados regulado como obligación por el artículo 87 del mismo Código Tributario, en cuyo cumplimiento deviene ineludible facilitar las labores de fiscalización y determinación practicadas por la Administración Tributaria, lo cual conlleva también la obligación de exhibir o presentar documentos e información materia del requerimiento. Al respecto Nima, expresa que el ejercicio efectivo de la facultad de fiscalización **implica un deber de colaboración con la Administración Tributaria por parte de los contribuyentes o terceros.** Resalta la importancia del deber de colaboración pues son los deudores tributarios quienes poseen los antecedentes relacionados a la generación del hecho imponible, lo cual es fundamental para el desarrollo de la actividad fiscalizadora. Por último, remarca que el deber de colaboración se desarrolla en los artículos 87 al 91 del Código Tributario, los que contienen las obligaciones formales de los deudores tributarios y cuyo cumplimiento permite que la Administración Tributaria cuente con información relevante para satisfacer la acción fiscalizadora. Podemos concluir de lo expuesto, que durante el proceso de fiscalización es el administrado quien está obligado a cumplir con presentar los documentos, informes y demás medios probatorios materia de requerimiento por la Administración Tributaria, consecuentemente, le corresponde la carga de la prueba respecto a los reparos notificados.⁹ [Énfasis nuestro] **6.5.** Entonces, corresponde a la administración tributaria ejercer su facultad fiscalizadora y las prerrogativas discrecionales que

posee, para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, y compete al administrado el deber de colaboración para el fin. La facultad de fiscalización no tiene por fin desvirtuar las afirmaciones que sostiene el contribuyente durante la fiscalización, toda vez que estas afirmaciones corresponden a su derecho de contradicción, con el consecuente deber de carga de la prueba. Siendo ello así, deviene **infundado** este extremo del recurso. **6.6.** No es pertinente el análisis en sede casatoria de los argumentos relacionados a aspectos probatorios, porque ella no actúa como instancia para valorar pedidos de naturaleza probatoria, como se ha referido antes. **SEPTIMO.** Con respecto a la **infracción normativa descrita en el literal g), consistente en la infracción normativa del artículo 170 del Código Tributario,** sus argumentos están referidos a la dualidad de criterio de la administración tributaria, porque se tiene que con el Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000, la SUNAT había señalado y enfatizado que lo relevante para efectos de diferenciar una edificación de lo que no lo es —para propósitos del impuesto a la renta— era la vida útil. No obstante, para el presente caso, aplicó un criterio distinto, atendiendo preponderantemente al concepto ajeno de instalaciones fijas y permanentes. **7.1.** Al respecto, se debe tener en cuenta que el recurso de casación, de acuerdo al inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil, revisa las sentencias y autos de las Salas Superiores que ponen fin a la instancia judicial, y se sustenta en la infracción normativa que incide directamente en la referida decisión (sentencia de los jueces superiores). **7.2.** Eso quiere decir que la infracción normativa que incide en la decisión del colegiado superior no se puede sustentar en actuaciones administrativas en instancia administrativa, sino en el error de naturaleza procesal o sustantiva de la Sala Superior que incide en la decisión; por lo tanto, no posee amparo legal alguno la infracción denunciada y este extremo del recurso deviene **infundado**. **OCTAVO.** En cuanto a las **infracciones normativas descritas en los literales h), i), j), k), l), m) y n) consistentes en la incorrecta interpretación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y de los artículos VIII y 34 del Código Tributario y del inciso 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, del artículo 36 de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, del artículo V del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, de la norma III del Código Tributario y del inciso 1.15 del artículo V de la citada Ley;** la parte recurrente sostiene básicamente que la instancia de mérito se limitó a señalar que no consideraba que la Casación N° 4392-2013 Lima estableciera un precedente vinculante sobre los intereses moratorios por la omisión de pagos a cuenta, con lo cual se aparta del criterio de la sentencia en mención y procede a efectuar una nueva interpretación de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario. Asimismo, alega que la Sala Superior no observa la norma extraída de los artículos denunciados sino que aplica otra norma, aquella que resulta de los otros métodos interpretativos que propone. Añade que la instancia de mérito ha concluido que el alcance de las reglas para la determinación de los pagos a cuenta no solo supone el “impuesto calculado” sino el “impuesto y sus sucesivas modificaciones posteriores”. De otro lado, precisa que el colegiado superior infringe el artículo 36 de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo al realizar dos operaciones para las que el dispositivo citado no la autoriza: i) inaplica un precedente vinculante referido a un caso idéntico, y ii) manifiestamente invoca su reevaluación. Además, refiere que la Sala Superior valida que el Tribunal Fiscal prefiera sin más el criterio establecido en una jurisprudencia emitida por dicho órgano, por encima de un precedente vinculante, y aplique un criterio contrario a lo resuelto por la Corte Suprema. **8.1.** Corresponde precisar que la aplicación de los intereses moratorios por el abono no oportuno de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, previamente tiene que partir de la determinación del monto correcto del pago a cuenta, y el procedimiento para determinar el monto de los pagos a cuenta está establecido en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. **8.2.** El artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes abonarán como pago a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría, dentro de los plazos previstos, el monto que resulte mayor de dos supuestos, entre ellos el establecido en el literal a) de dicho dispositivo. El referido literal establece la forma del cálculo de los pagos a cuenta y fija que, a los ingresos netos del mes, se aplica un coeficiente. Este coeficiente se determina de la siguiente manera: se divide el monto del impuesto calculado del ejercicio gravable anterior entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio. **8.3.** Entonces, el coeficiente para determinar los pagos a cuenta requiere de dos datos para su

determinación correcta: el primero es el impuesto calculado del ejercicio gravable anterior, y el segundo es el total de ingresos netos también del ejercicio anterior. Ambos datos —el impuesto calculado del ejercicio gravable anterior y los ingresos netos del ejercicio anterior— son los que corresponde declarar, según el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Es decir, la información declarada por el contribuyente tiene incidencia directa en la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta. El Código Tributario señala en su artículo 88 que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, y que podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Eso quiere decir que el cálculo de dicho coeficiente requiere necesariamente de información proporcionada por el contribuyente, la cual tiene presunción de veracidad, conforme al numeral 1.7 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (de aplicación supletoria). Pero, para que sea tramitada administrativamente con dichos valores, con base en la buena fe procedimental a la que hace referencia el numeral 1.8 del referido dispositivo, está sujeta a fiscalización posterior, potestad de la administración tributaria para comprobar la veracidad de la información declarada por el contribuyente, de acuerdo al numeral 1.16 del mismo dispositivo. **8.4.** Esta obligación formal, que debe efectuarse con veracidad, tiene incidencia si luego se determina que la declaración efectuada por el contribuyente con base a los hechos que conoce, resulta que no se ajusta a la realidad y debe rectificarse, lo que trae como consecuencia la modificación del coeficiente para determinar los pagos a cuenta, y por ende la determinación del no abono oportuno del diferencial de los pagos a cuenta, conforme lo regulado en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **8.5.** El no abono oportuno del diferencial de los pagos a cuenta trae como consecuencia la aplicación de los intereses moratorios, conforme lo establece el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo cual no resulta una interpretación extensiva, porque el abono de los pagos a cuenta y los intereses moratorios a los que hacen referencia tanto el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta como el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no puede ser uno que no se ajuste a la legalidad y certeza, sino que además este abono debe interpretarse en consonancia con el principio de razonabilidad que debe tener la actuación de la administración pública, conforme al inciso 1.4 del numeral 1 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Ello, máxime si se tienen en cuenta las reglas del precedente vinculante de la Casación N° 6619-2021 Lima, de fecha doce de enero de dos mil veintitrés, que señalan: **4.** Asimismo, **ESTABLECIERON** que las reglas señaladas en el considerando quinto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación: **5.4.1** Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan. **5.4.2** Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. **5.4.3** No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable: i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial. **5.4.4.** Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. **5.4.5.** Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a

personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. Además, se deben ponderar también los fines públicos del Estado, como son el proveer al Estado los recursos para el cumplimiento de sus fines públicos, y se debe atribuir la responsabilidad que compete al contribuyente de pagar los intereses moratorios por el diferencial de los pagos a cuenta no abonados en la oportunidad de ley. Esto cobra mayor relevancia si se considera que la distorsión ha sido provocada por la misma contribuyente al no haber consignado en su declaración original, datos ajustados a la realidad de los hechos que ella conoce mejor, y, como ha ocurrido en el presente caso, dichas omisiones han sido detectadas luego de la fiscalización del ejercicio del año dos mil once. **8.6.** También con relación al pago se debe tener presente lo señalado en el precedente vinculante de la Casación N° 6619-2021 Lima, de fecha doce de enero de dos mil veintitrés. La forma de entender el pago se aprecia en el primer párrafo del artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹⁰, cuando se establece bajo qué términos legales se debe realizar. En este sentido, 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, lo cual implica que el pago que pueda efectuar un contribuyente cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla —como sería el caso del monto a depositar por pagos a cuenta del impuesto a la renta—, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral. **8.7.** Por otro lado, la aplicación de un precedente se encuentra circunscrita a determinados lineamientos desarrollados por la doctrina, que legitiman su aplicación, consistentes en justificar la similitud o distinción fáctica del caso concreto y del caso del precedente. Así, tenemos: Siendo así, solo será precedente vinculante, si el caso posterior al que se quiere aplicar el precedente judicial, guarda las mismas características o el conflicto gira sobre la base de las mismas circunstancias fácticas y jurídicas. Es decir, la Ratio Decidendi entra a tallar como una pieza de un rompecabeza; en cambio, sino es así, **uno se aparta del precedente explicando que a pesar de tratarse de un hecho similar, las circunstancias fácticas o el punto controvertido no guardan relación con las condiciones que han motivado la decisión del precedente del cual se pretende apartar.**¹¹ [Énfasis nuestro] **8.8.** Por ello, es necesario precisar, respecto del precedente de la Casación N° 4392-2013 Lima, que fuera dejado sin efecto por el precedente vinculante contenido en la Casación N° 6619-2021 Lima, se precisa: 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. Respecto del caso concreto, se advierte que: **a.** La administración tributaria inició un procedimiento de fiscalización al contribuyente por el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil once, en donde se determinaron los siguientes reparos: **i)** provisión del gasto y/o costo del servicio sin sustento “contingencia juicio Jet”; y **ii)** depreciación que no cumple los requisitos para su deducción del impuesto a la renta. Al no ser desvirtuados por la demandante, se procedió con la expedición de las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0087993 a N° 012-003-0088005, que establecieron intereses moratorios por las omisiones referenciales determinadas para los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil once, como consecuencia de

la modificación del coeficiente aplicable para calcular dichos anticipos. **b.** Debido a ello, la demandante rectifica las declaraciones juradas correspondientes a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de dos mil once, en atención a las observaciones señaladas en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001800. **c.** No obstante, al haber rectificado sus declaraciones juradas, la empresa contribuyente cuestiona los valores que determinan la aplicación de intereses moratorios por las supuestas omisiones referenciales de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once. **d.** Entonces, el debate en específico también se trató sobre la aplicación de intereses moratorios de los pagos a cuenta del ejercicio gravable dos mil once, como consecuencia de la modificación que realizara la administración tributaria luego de la fiscalización efectuada por el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil once. **8.9.** El debate de los hechos se trata de los intereses moratorios liquidados luego de la rectificación voluntaria de la contribuyente (lo que generó la emisión de órdenes de pago). Empero, los hechos del presente proceso en instancia administrativa radican en las omisiones a los pagos a cuenta redeterminados a raíz de una fiscalización que dio mérito a que se liquiden los intereses moratorios. La variación del coeficiente de los pagos a cuenta del ejercicio dos mil once nace de la modificatoria del impuesto recalculado. Estos valores redeterminados —vía sendas fiscalizaciones— han sido reconocidos por el mismo contribuyente al presentar su declaración rectificatoria del ejercicio dos mil once; por tal motivo, le es aplicable el precedente vinculante contenido en la Casación N° 6619-2021 Lima, en cuanto a las reglas 5.4.1 y 5.4.2: 5.4.1 Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que los informan. 5.4.2 Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. En consecuencia, las infracciones denunciadas no pueden prosperar, por lo tanto, estos extremos del recurso devienen **infundados**. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Saga Falabella Sociedad Anónima**, de fecha once de agosto de dos mil veintiuno (foja cuatrocientos diez). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del veintiséis de julio de dos mil veintiuno (foja trescientos ochenta y dos); y **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, en los seguidos por Saga Falabella Sociedad Anónima contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa**. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

CASACIÓN N° 18351-2021 LIMA

TEMA: CADUCIDAD PARA INTERPONER DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

SUMILLA: La interpretación correcta del artículo 47 de la Constitución Política del Perú, en concordancia con el Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento, sugiere que los procuradores públicos ejerzan la defensa jurídica de los intereses del Estado en el ámbito nacional, en sede jurisdiccional y no jurisdiccional, lo que incluye la defensa desplegada en sede administrativa, como en este caso, en el marco de un procedimiento tributario en el que una entidad pública intervino como administrada.

PALABRAS CLAVE: excepción de caducidad, notificación de actos administrativos, plazo para interposición de demanda, defensa jurídica del Estado

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 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 Marina de Guerra del Perú interpuso recurso de casación el dieciocho de agosto de dos mil veintiuno (foja doscientos cincuenta y siete del Expediente Judicial Electrónico - EJE¹), contra el auto de vista, del veintidós de julio de dos mil veintiuno, expedido por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja doscientos treinta y cinco), que confirmó la resolución número tres, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno (foja ciento ochenta y cinco), que declaró fundada la excepción de caducidad, nulo todo lo actuado y concluido el proceso. **Antecedentes Demanda** Mediante escrito del dos de febrero de dos mil veintiuno (foja tres), la Marina de Guerra del Perú interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y Cosmos Agencia Marítima Sociedad Anónima Cerrada (en adelante Cosmos Agencia Marítima S.A.C.), en la cual precisó el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015, del seis de noviembre de dos mil quince, que revocó la Resolución Directoral N° 0569-2013-MGP/DCG, del cinco de julio de dos mil trece, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, la cual confirmó la denegatoria de la solicitud de devolución de tasas pagadas por la empresa Cosmos Agencia Marítima S.A.C. **Pretensión accesoria:** Se declare vigente y con valor legal la Resolución Directoral N° 0569-2013-MGP/DCG, del cinco de julio de dos mil trece, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI. Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes: **a)** Mediante Decreto Supremo N° 016-2005-DE/MGP se aprobó la actualización del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Marina de Guerra del Perú (TUPAM-15001) - Edición 2005, entre ellos, del Procedimiento N° G-08, denominado “Visita de inspección de seguridad y protección a naves durante los actos de recepción y despacho en puerto”, relacionado a la Unidad Orgánica (4): Comandancia de Operaciones Guardacostas y ubicado en la parte “C” del documento de gestión. **b)** En el proceso de acción popular iniciado por la Asociación Peruana de Agentes Marítimos - APAM contra el Ministerio de Defensa y la Marina de Guerra del Perú, con la finalidad de que se declare la nulidad parcial —y con efecto retroactivo— del Decreto Supremo N° 016-2005-DE/MGP, la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Lima —actuando como primera instancia— emitió sentencia estimatoria por la que declaró la ilegalidad del citado decreto, decisión que fue confirmada por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República —órgano que actuó como segunda instancia—. **c)** Como en ninguna de las sentencias se especificó si tenían efectos retroactivos, la Asociación Peruana de Agentes Marítimos - APAM, mediante escrito del veinte de junio de dos mil trece, solicitó ante la Tercera Sala Civil de Lima: “[...] poner formalmente en conocimiento del Ministerio demandado que los efectos de la sentencia recaída en autos se retrotraen al momento mismo del inicio de la vigencia de la norma ahora expulsada del sistema jurídico [...]”; sin embargo, este pedido fue declarado improcedente. Aunado a ello, considerando que en ese momento el proceso de acción popular se encontraba en ejecución de sentencia, el colegiado superior verificó que el Ministerio de Defensa —que actuó como parte demandada en el acotado proceso constitucional— cumplió con el mandato

¹ Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
² El Juzgado, acaso por descuido, consigna este monto, pero en realidad debe decir US\$ 2'200,000 (dos millones doscientos mil dólares americanos con cero centavos), tal como se desprende del documento referido.
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 Casación N° 1232-2004 Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el veintiocho de febrero del dos mil seis.
⁶ Casación N° 287-2003 Huánuco, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta de diciembre del dos mil tres.
⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0047-2004-AI/TC, del veinticuatro de abril del dos mil seis, fundamento jurídico 66.
⁸ HUAMANÍ CUEVA, Rosendo (2019). Código Tributario comentado. Tomo I. Lima, Jurista Editores; p. 353.
⁹ Casación N° 17677-2015 Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el uno de abril del dos mil diecinueve.
¹⁰ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**
Artículo 29.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO
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.
[...]
¹¹ MONZÓN VALENCIA DE ECHEVARRÍA, Loretta (2011). Comentario exegético a la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. Lima, Editora y Distribuidora Ediciones Legales; p. 332

judicial contenido en la sentencia ejecutoriada, puesto que, el once de julio de dos mil doce, publicó el Decreto Supremo N° 002-2012-DE, que en su artículo 7 deja sin efecto el Decreto Supremo N° 016-2005-DE/MGP. **d)** Se debe tener en cuenta que el pronunciamiento emitido en el proceso de acción popular no especificó si tenía efectos retroactivos, por lo cual los pagos efectuados con anterioridad al trece de agosto de dos mil ocho son válidos. Asimismo, se debe considerar que la solicitud de devolución de supuestos pagos indebidos — que generó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 (impugnada en este proceso)— tuvo como sustento lo resuelto en el mencionado proceso de acción popular; y que, a pesar de ello, el colegiado administrativo buscó otro fundamento —distinto al invocado por el administrado— para revocar las resoluciones directorales, con lo cual incurrió en abuso de derecho e indebida motivación y contravino los principios de seguridad jurídica y legalidad, así como el artículo 51 de la Carta Magna. **e)** En la fundamentación de la citada resolución, se indicó que el pago efectuado por el Procedimiento G-08 es un derecho y que debe verificarse si el hecho generador de la obligación tributaria nació; de este modo, se omitió que el artículo 101 del Código Tributario no le otorga facultades al Tribunal Fiscal para analizar y/o verificar el derecho (tributo) cuando una norma ha sido declarada ilegal o inconstitucional mediante el proceso de acción popular o el de inconstitucionalidad. Además, con ello dicha entidad estaría incurriendo en el avocamiento indebido de un proceso constitucional, así como en sustentar su decisión en un aspecto no planteado por la empresa en su solicitud ni discutido en sede administrativa: si el servicio se prestó efectivamente o no. **f)** Se tomó conocimiento de forma inoficiosa de las diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, por lo cual se ofició a dicha entidad con la finalidad de que se notifique con todo lo actuado respecto a la Resolución N° 10774-1-2015, lo que sucedió el seis de noviembre de dos mil veinte, mediante Oficio N° 008175-2020-EF/40.01. **g)** Si bien el colegiado administrativo alega que las mencionadas resoluciones fueron notificadas al domicilio fiscal de la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, es la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú la que ejerce la defensa legal de dicha dirección. Por ello, la Resolución N° 10774-1-2015 ha sido emitida en un procedimiento irregular, en el cual no se permitió que la procuraduría ejerza la defensa legal (real y efectiva) de la DICAPI, conforme a lo establecido en la Constitución Política del Perú, el Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema Defensa Jurídica del Estado, y su reglamento. Hasta aquí, conviene precisar que el recurso de casación bajo análisis no está referido a la sentencia que hubiere resuelto esta demanda, sino a la excepción de caducidad que respecto a ella presentaron los codemandados, cuyos detalles son los siguientes: **Excepción de caducidad deducida por el Tribunal Fiscal** Con fecha veintitrés de marzo de dos mil veintiuno, el Ministerio de Economía y Finanzas —en representación judicial del Tribunal Fiscal—, a través de su Procuraduría Pública, formula excepción de caducidad (foja noventa y cuatro). En dicho escrito se fundamenta lo siguiente: **a)** La Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 —que agota la vía administrativa— fue válidamente notificada mediante el Oficio N° 012375-2015-EF/40.01, con fecha diecisiete de noviembre de dos mil quince, al domicilio fiscal de la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI; por lo que, al presentar la Marina de Guerra del Perú su demanda el dos de febrero de dos mil veintiuno, el plazo había caducado, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS. En consecuencia, el acto administrativo habría quedado firme, en aplicación del artículo 212 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y del primer párrafo del artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **b)** El Oficio N° 008175-2020-EF/40.01, del seis de noviembre de dos mil veinte, remitido por el Tribunal Fiscal a la demandante, no es un acto de notificación de la Resolución N° 10774-1-2015 ni un cargo de notificación, sino solo la atención de un pedido para la entrega de copias de diversas actuaciones emitidas por dicho tribunal, en razón del deber de colaboración que existe entre las dependencias del Estado. Por tanto, no es cierto que el acto administrativo impugnado en este proceso fuera notificado el seis de noviembre de dos mil veinte. **Contestación de demanda del Tribunal Fiscal** El Ministerio de Economía y Finanzas, a través de su Procuraduría Pública, en representación judicial del Tribunal Fiscal, contesta la demanda el veintiséis de marzo de dos mil veintiuno (foja ciento veinte). En dicho escrito se fundamenta lo siguiente: **a)** La demanda es improcedente por haber caducado el plazo legal de tres meses para impugnar judicialmente la Resolución N° 10774-1-2015, toda vez que

esta fue notificada el diecisiete de noviembre de dos mil quince (mediante el Oficio N° 12375-2015-EF/40.01) y la demanda fue interpuesta el dos de febrero de dos mil veintiuno; máxime si el Oficio N° 008175-2020-EF/40.01 no constituye un acto de notificación, sino la atención de un pedido de entrega de copias de diversas actuaciones. **b)** Según el artículo 37 de la Ley N° 27444, todas las entidades elaboran y aprueban o gestionan la aprobación de su Texto Único de Procedimiento Administrativo (TUPA), el cual comprende —entre otros— supuestos de procedencia de pago por derechos de tramitación. Asimismo, de acuerdo a los artículos 44 y 45 de la citada ley, estos derechos son cobrados cuando la entidad preste un servicio a favor del administrado u otros casos, siempre que se determinen en función al importe del costo que implique su ejecución. **c)** Los pagos efectuados por el Procedimiento G-08 establecido en el TUPAM-15001 tienen naturaleza tributaria de tasa en la subespecie de derecho. Si bien mediante un proceso de acción popular se declaró la ilegalidad del Decreto Supremo N° 016-2005-DE/MGP (que aprobó dicho TUPA), conforme a los artículos 81 y 82 del Código Procesal Constitucional, dicha ilegalidad no es aplicable al caso concreto, puesto que los pagos fueron realizados con anterioridad a la publicación de la sentencia. Empero, considerando la naturaleza tributaria de los pagos, la administración debió incurrir en el hecho generador de la obligación tributaria, lo que, al ser omitido por esta, fue hecho por el Tribunal Fiscal. **d)** La decisión del colegiado administrativo se sustentó en la ausencia de medios probatorios que permitan acreditar la efectiva prestación del trámite; por ello, revocó la Resolución Directoral N° 0569-2013-MGP/DCG y dispuso la devolución de las liquidaciones de pago. **Excepción de caducidad deducida por Cosmos Agencia Marítima S.A.C.** Con fecha siete de abril de dos mil veintiuno, la demandada Cosmos Agencia Marítima S.A.C. formula excepción de caducidad (foja ciento setenta y uno). En dicho escrito se fundamenta lo siguiente: **a)** El plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa previsto en el inciso 1 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 ha sido ratificado por el artículo 158 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que establece: “Para la admisión de la Demanda Contencioso-Administrativa, será indispensable que ésta sea presentada dentro del plazo señalado en el artículo anterior”. **b)** La Marina de Guerra del Perú fue notificada con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 el diecisiete de noviembre de dos mil quince, es decir, cerca de seis años antes de la presentación de la demanda; por tanto, se incurrió en causal de caducidad. **c)** Si la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI consideraba que la Resolución N° 10774-1-2015 debía ser impugnada ante el Poder Judicial, debió remitir dicho pronunciamiento a la Procuraduría Pública competente para que proceda conforme a sus atribuciones; así lo señala el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **Auto que declara fundada la excepción de caducidad** Mediante resolución número tres, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno (foja ciento ochenta y cinco), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada** la excepción de caducidad, en consecuencia, nulo todo lo actuado y concluido el proceso. El Juzgado sustentó su decisión en los siguientes fundamentos: 5. Según el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la demanda podrá ser presentada dentro del plazo de tres meses contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución impugnada (que agota la vía administrativa). Asimismo, de acuerdo al artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, los plazos son de caducidad; lo cual debe ser interpretado en concordancia con lo previsto en el inciso 2 del artículo 183 del Código Civil, que indica que el plazo señalado por meses se cumple en el mes de vencimiento y en el día de este correspondiente a la fecha del mes inicial. 6. Con fecha seis de noviembre de dos mil veinte, el Tribunal Fiscal emite el Oficio N° 008175-2020-EF/40.01, a pedido del Procurador Público de la Marina de Guerra del Perú. De este modo, dado que en dicho oficio se informan las fechas de notificación de las resoluciones emitidas en el procedimiento administrativo, el Procurador considera que constituye un acto procesal de notificación para efectos del cálculo del plazo de caducidad. Sin embargo, lo cierto es que la Marina de Guerra del Perú ejerció sus facultades legales y su derecho de defensa, en tanto emitió la Resolución de Capitanía N° 013-2009-CE, del cinco de marzo de dos mil nueve, y la Resolución Directoral N° 0569-2013/DCG, del cinco de julio de dos mil trece, con lo cual se demuestra que tuvo pleno conocimiento del procedimiento. Asimismo, la comunicación efectuada mediante el Oficio N° 008175-2020-EF/40.01 no constituye

una notificación, sino únicamente la respuesta que se dio por escrito ante la solicitud formulada por la Procuraduría, es decir, no genera un nuevo plazo de notificación. 7. Los Procuradores Públicos no son parte en los procedimientos administrativos ni titulares de la acción; además, los actos administrativos solo deben ser notificados a las partes del procedimiento, que según el Código Tributario son i) la Dirección General de Capitanías y Guardacostas de la Marina de Guerra del Perú, como administración; y ii) la empresa Cosmos Agencia Marítima S.A.C., como administrado, quienes han sido notificados correctamente en las fechas señaladas. 8. No se niega la existencia del Decreto Legislativo N° 1068, texto normativo que regula el Sistema de Defensa Jurídica del Estado; sin embargo, este decreto resulta ser especial respecto a las normas que regula el Código Procesal Civil, las cuales tienen carácter general frente a una regulación especial dentro del proceso contencioso administrativo, de conformidad con el principio de especificidad o especialidad. Por tanto, en este caso, resulta aplicable la norma especial regulada en los artículos 104 y 157 del Código Tributario; de lo cual se concluye que no se ha vulnerado el principio de interdicción de la arbitrariedad. 9. La Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 fue notificada a la Marina de Guerra del Perú el diecisiete de noviembre de dos mil quince, por lo que el cómputo del plazo de los tres meses para interponer demanda contencioso administrativa inició el dieciocho de noviembre de dos mil quince y venció el dieciocho de febrero de dos mil dieciséis; y, como la demanda fue interpuesta el dos de febrero de dos mil veintiuno, se concluye que está fuera del plazo previsto en el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, motivo por el cual, incurrió en caducidad. **Auto de vista** Mediante auto de vista del veintidós de julio de dos mil veintiuno (foja doscientos treinta y cinco), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirmó** la resolución emitida en primera instancia, que declaró fundada la excepción de caducidad, en consecuencia, nulo todo lo actuado y concluido el proceso. El colegiado superior sustentó su decisión en los siguientes fundamentos: **a)** El Oficio N° 008175-2020-EF/40.01 no constituye un acto de notificación que genere un nuevo cómputo del plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa, toda vez que es una comunicación efectuada a solicitud de la propia Marina de Guerra del Perú, con lo cual se denota que dicha entidad tenía conocimiento del procedimiento administrativo. Además, con la emisión de la Resolución de Capitanía N° 013-2009-CE, del cinco de marzo de dos mil nueve, y de la Resolución Directoral N° 0569-2013/DCG, del cinco de julio de dos mil trece, se advierte que la Marina de Guerra del Perú ejerció efectivamente sus facultades legales y su derecho de defensa. **b)** No resulta una obligación notificar el acto administrativo impugnado a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, puesto que, según lo establecido en el Código Tributario, este y los demás actos solo debieron ser notificados a las partes, lo que sí se realizó de forma oportuna. **c)** Se encuentra acreditado que la demandante fue notificada el diecisiete de noviembre de dos mil quince con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 y que, en aplicación de los artículos 104 y 157 del Código Tributario —por principio de especificidad— la demanda debió ser presentada hasta el dieciocho de febrero de dos mil dieciséis; por tanto, al ser presentada el dos de febrero de dos mil veintiuno, se tiene que fue interpuesta fuera del plazo de tres meses previsto por ley y que se incurrió en causal de caducidad. Causales procedentes del recurso de casación Mediante auto de calificación del veintitrés de febrero de dos mil veintidós (foja ciento cuarenta y uno del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Marina de Guerra del Perú, conforme al siguiente detalle: **a) Infracción normativa del artículo 47 de la Constitución Política del Perú, que regula la defensa judicial del Estado** Refiere que, según la norma denunciada, la defensa de los intereses del Estado está a cargo de los Procuradores Públicos, lo que a su vez ha sido desarrollado por el Decreto Legislativo N° 1068 - Decreto Legislativo del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS, disposiciones que se encontraban vigentes a la fecha en que se llevó a cabo el procedimiento contencioso tributario e, incluso, a la fecha de interposición de la demanda. Sostiene que la Sala Superior resolvió desestimando que las Procuradurías Públicas ejercen la defensa del Estado, incluso en sede administrativa; por tanto, soslayó que era trascendental determinar que el ejercicio de la defensa jurídica de la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI dependía de que fuera notificada con los actos administrativos pertinentes, puesto que, a falta de ello, le era

imposible cumplir con lo dispuesto por el artículo 47 de la Constitución Política del Perú. Alega la interpretación errónea de la norma denunciada, en tanto considera que se debe establecer que la propia Carta Magna hace el encargo especial a los Procuradores Públicos de defender los intereses del Estado en cualquier sede e instancia. **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, y del artículo 50 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General** Argumenta que la defensa jurídica del Estado es ejercida por las Procuradurías Públicas, tanto en sede judicial como en sede administrativa, motivo por el cual, el Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento constituyen las normas especiales y preponderantes para el caso concreto, máxime si se considera que el colegiado superior no valoró lo dispuesto en el artículo 1 del citado decreto. Indica que para ejercer la defensa jurídica de la Marina de Guerra del Perú en sede administrativa —y, posteriormente, interponer la demanda contencioso administrativa— era necesario que su Procuraduría Pública tome conocimiento de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal; sin embargo, como el colegiado administrativo no realizó dicho acto de notificación, era necesario que este sea requerido, máxime, si la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI —organizacionalmente— no tiene la capacidad para defenderse por sí misma. De ahí que, tanto en sede administrativa como judicial se hayan vulnerado los derechos de la demandante. Añade que el artículo 50 de la Ley N° 27444 ha sido utilizado de forma equivocada para sustentarse que: “[...] los Procuradores Públicos no son parte en los procedimientos ni titulares de la acción, toda vez que su función está referida, principalmente, a la defensa de los intereses en juicio [...]”; sin embargo, dicho artículo hace referencia a la “autoridad administrativa” como una de las partes de un procedimiento administrativo en el que es esta la que emitirá actos administrativos, lo que no se condice con el caso porque la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI se enfrentó al administrado y tenía que ejercer su defensa. **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** Señala que, según la Sala Superior, no había obligación de notificar a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, sino que bastaba con notificar a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI en su domicilio fiscal, conforme a lo previsto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario; empero, de acuerdo al artículo 37 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1068, sí existe tal obligación, incluso desde el inicio del procedimiento administrativo. Refiere que, precisamente, lo que pretende la norma reglamentaria es evitar situaciones como la acontecida en este caso, esto es, dejar en indefensión a la demandante y que se consume la arbitrariedad contenida en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal. Agrega que el colegiado superior yerra al contabilizar el plazo de interposición de la demanda contencioso administrativa desde la fecha en que el Tribunal Fiscal devolvió los actuados a la DICAPI, toda vez que esta no tiene la capacidad para accionar judicialmente. Con ello, no solo descarta la aplicación del Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento, porque supuestamente aplica el Código Tributario por criterio de especialidad, sino que se realiza una interpretación incorrecta de estas normas, porque el mencionado decreto y su reglamento no se oponen al código citado, sino que llenan un vacío. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por la que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas, al confirmar la resolución número tres, mediante la cual se declaró fundada la excepción de caducidad, nulo todo lo actuado y concluido el proceso. **CONSIDERANDOS PRIMERO. El recurso de casación.1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. Por tanto, 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.** 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 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 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, siendo 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. **SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito** En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las judicaturas de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes: **2.1.** El seis de noviembre de dos mil ocho, la empresa Cosmos Agencia Marítima S.A.C. presentó una solicitud de devolución por pagos indebidos realizados por concepto del Procedimiento N° G-08 regulado en el TUPAM-15001 - Edición 2005, consistente en “Visita de inspección de seguridad y protección a las naves durante los actos de recepción y despacho en puerto”. **2.2.** Mediante el Oficio N° V.2000-000104, del veinte de enero de dos mil nueve, se declaró improcedente la solicitud antes acotada. Ante ello, la empresa interpuso reclamación, la cual fue declarada infundada mediante la Resolución de Capitanía N° 013-2009-CE, del cinco de marzo de dos mil nueve, emitida por la Capitanía Guardacosta Marítima de Chimbote. **2.3.** Contra la mencionada resolución, la empresa interpuso recurso de apelación, el cual fue declarado infundado a través de la Resolución Directoral N° 0569-2013/DCG, del cinco de julio de dos mil trece, emitida por la Dirección General de Capitanías y Guardacostas de la Marina de Guerra del Perú - DICAPI (foja cuarenta y cuatro). **2.4.** La empresa interpuso nuevamente recurso de apelación, pero esta vez dirigido al Tribunal Fiscal. Resolviéndolo, el tribunal administrativo emitió la Resolución N° 10774-1-2015, del seis de noviembre de dos mil quince, que revocó la Resolución Directoral N° 0569-2013/DCG y dispuso que la administración tributaria (en este caso, la DICAPI) efectuara la devolución respectiva, previa verificación de las liquidaciones de pago presentadas por la parte. De este modo, se agotó la vía administrativa de manera regular. **TERCERO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material 3.1.** La recurrente **Marina de Guerra del Perú** ha formulado tres infracciones normativas de carácter material (error in iudicando) que merecen pronunciamiento conjunto, por sustentarse en argumentos que las vinculan entre sí, esto es, en la interpretación errónea de normas que regulan el Sistema Jurídico del Estado: el artículo 47 de la Constitución Política del Perú, 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, y los artículos 5 y 37 (numerales 1 y 8) de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2008-JUS; así como también la interpretación errónea del artículo 50 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General⁴. En esa misma línea, se precisa que el recurso de casación objeto de análisis únicamente contiene pedido revocatorio, toda vez que se centra en cuestionar que la Sala Superior haya contabilizado el plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa con base en la fecha en que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 fue notificada a la Dirección

General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, omitiendo considerar que la defensa jurídica del Estado —incluso en sede administrativa— se ejerce mediante los Procuradores Públicos. **3.2.** De este modo, para determinar la fundabilidad del recurso de casación y a efectos de verificar si se incurrió en caducidad al interponer demanda y, por ende, si correspondía declarar fundada la excepción —en consecuencia, disponer la nulidad de lo actuado y dar por concluido el proceso—; se debe analizar si el ordenamiento jurídico prevé que la defensa jurídica del Estado sea asumida por la Procuraduría Pública o por la propia entidad que participa como parte en el procedimiento administrativo (en este caso, la DICAPI). **CUARTO. Defensa jurídica de los intereses del Estado 4.1.** 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 anterior norma fundamental (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”. **4.2.** Los alcances del precitado artículo 47 deben interpretarse en armonía con lo regulado en el artículo 51 de la Carta Magna, que señala lo siguiente: “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”. Así, en aplicación del principio de supremacía constitucional, toda interpretación sobre las reglas aplicables a la defensa jurídica de los intereses estatales debe partir de lo dispuesto en el artículo 47. **4.3.** En atención a la norma constitucional, mediante Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento (normas aplicables por temporalidad), se ahondó en la regulación de distintos aspectos relacionados a la defensa jurídica del Estado. De esta forma, en el artículo 1, referido a la creación y la finalidad del citado decreto, se estableció lo siguiente: 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. [...] [Énfasis agregado] Ello, a su vez, se ratifica con lo dispuesto en el numeral 12.1. del artículo 12, que señala: “Los Procuradores Públicos del Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial y de los Organismos Constitucionalmente Autónomos ejercen la defensa jurídica del Estado de acuerdo a la Constitución, al presente Decreto Legislativo y sus reglamentos. [...]”; así como también con lo previsto en los numerales 22.1 y 22.2. del artículo 22, que indica: 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. [...] [Énfasis agregado] **4.4.** De otro lado, es importante precisar que el inciso 4 del artículo 23 del referido decreto regula como atribuciones y facultades generales de los Procuradores Públicos: “4. Otras que establezca el reglamento”; por lo que, remitiéndonos a la norma reglamentaria, en primer término, se debe resaltar que de acuerdo al artículo 5 de esta: “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”. Así las cosas, el artículo 22 del reglamento ratifica lo ya expresado en el Decreto Legislativo N° 1068, esto es, que: “El Procurador Público ejerce la representación y la defensa jurídica de los intereses del Estado Peruano, conforme a la Ley y el presente Reglamento. [...]”. Incluso, en el artículo 36 se precisa que: “El **Procurador Público ejerce la defensa jurídica del Estado en el ámbito nacional, en sede jurisdiccional y no jurisdiccional**, al amparo de la Constitución y las Leyes con el fin de cautelar los intereses del Estado” [énfasis nuestro]. Por lo cual, es claro que la

representación y defensa jurídica del Procurador Público no se limita al ámbito jurisdiccional, y que ello no solo tiene sustento legal, sino constitucional. Adicionalmente, debe resaltarse que lo previsto en el precitado artículo 36 se reitera con el artículo 37 del reglamento, en tanto en sus incisos 1 y 8 se detalla las atribuciones y obligaciones que tiene el Procurador Público: [...] **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" [...]. [Énfasis agregado] **4.5.** Hasta aquí, de las normas precedentemente citadas, se desprende que la defensa jurídica del Estado no es ejercida únicamente en sede jurisdiccional; por el contrario, abarca la sede no jurisdiccional en la que el Estado es parte, por citar: la arbitral e, incluso, la administrativa. Siendo ello así, en todos los casos, los Procuradores Públicos emplazados deberán ser debidamente notificados en su domicilio oficial, salvo modificación previa y públicamente informada. **4.6.** Lo señalado no se contrapone con lo establecido en el artículo 50 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que a la letra dice: Para los efectos del cumplimiento de las disposiciones del Derecho Administrativo, se entiende por **sujetos del procedimiento**: **1. Administrados**: la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo. **Cuando una entidad interviene en un procedimiento como administrado, se somete a las normas que lo disciplinan en igualdad de facultades y deberes que los demás administrados.** **2.** Autoridad administrativa: el agente de las entidades que bajo cualquier régimen jurídico, y ejerciendo potestades públicas conducen el inicio, la instrucción, la sustanciación, la resolución, la ejecución, o que de otro modo participan en la gestión de los procedimientos administrativos. [Énfasis agregados] Esto, porque **la representación y defensa jurídica de una entidad pública que participa en un procedimiento en la calidad de administrado no crea desigualdad frente a los demás intervinientes**, máxime si se considera que, según el artículo 55 (inciso 13) de la acotada ley, **los administrados gozan de los derechos reconocidos por la Constitución Política del Perú o las leyes** —tales como la representación y defensa jurídica—, y que conforme al artículo 56 los deberes generales que se deben cumplir en el procedimiento son los siguientes: [...] **1.** Abstenerse de formular pretensiones o articulaciones ilegales, de declarar hechos contrarios a la verdad o no confirmados como si fueran fehacientes, de solicitar actuaciones meramente dilatorias, o de cualquier otro modo afectar el principio de conducta procedimental. **2.** Prestar su colaboración para el pertinente esclarecimiento de los hechos. **3.** Proporcionar a la autoridad cualquier información dirigida a identificar a otros administrados no comparecientes con interés legítimo en el procedimiento. **4.** Comprobar previamente a su presentación ante la entidad, la autenticidad de la documentación sucedánea y de cualquier otra información que se ampare en la presunción de veracidad. **4.7.** De ahí que la interpretación correcta del artículo 47 de la Constitución Política del Perú, en concordancia con el Decreto Legislativo N° 1068 y su reglamento, sugiere que los Procuradores Públicos ejerzan la defensa jurídica de los intereses del Estado en el ámbito nacional, en sede jurisdiccional y no jurisdiccional, lo que incluye —claro está— la defensa desplegada en sede administrativa, como en este caso, en el marco de un procedimiento tributario en el que una entidad pública intervino como administrada. No obstante, de la sentencia de vista, no se advierte que la Sala Superior haya interpretado las normas denunciadas de la manera antes expuesta, por lo cual el **recurso de casación deviene fundado. QUINTO. Trascendencia de la notificación de los actos administrativos** **5.1.** Tanto la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General como el Texto Único Ordenado del Código Tributario establecen los supuestos en los que la indebida notificación de los actos administrativos acarrea vicio de nulidad; sin embargo, en este caso no corresponde ahondar en dicho extremo, sino resaltar la importancia de la notificación del acto administrativo que agota la vía administrativa, por la incidencia y repercusión que tiene en la interposición de la demanda contencioso administrativa. **5.2.** Según el artículo

18 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, los plazos para la interposición de la demanda contencioso administrativa son de caducidad; y, de acuerdo al inciso 1 del anotado artículo: "[...] el plazo **será de tres meses a contar desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada**, lo que ocurra primero. [...]" [Énfasis nuestro]. Ello significa que el cómputo del plazo para la interposición de la demanda inicia desde la fecha de notificación del acto administrativo impugnado judicialmente o desde la fecha en que el demandante tomó conocimiento de dicho acto. **5.3.** En esa misma línea, el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario prevé lo siguiente: 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. [...]. [Énfasis agregado] **5.4.** En el caso concreto, la Sala Superior confirmó la decisión del Juez porque consideró que la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 dirigida a la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI —efectuada el diecisiete de noviembre de dos mil quince— surtió válidos efectos jurídicos con relación al cómputo del plazo legal establecido para la interposición de la demanda contencioso administrativa y, por ende, al ser presentada esta el dos de febrero de dos mil veintiuno, habiéndose excedido del plazo previsto por ley, correspondía estimar la excepción de caducidad planteada por los codemandados Tribunal Fiscal y Cosmos Agencia Marítima S.A.C. Sin embargo, conforme se ha advertido, la sentencia de vista infringió las normas materiales que regulan el Sistema de Defensa Jurídica del Estado; por tanto, considerando que la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú representa y ejerce la defensa jurídica de la Dirección General de Capitanías y Guardacostas - DICAPI, los actos administrativos emitidos en el marco del procedimiento tributario debieron ser notificados a dicha Procuraduría Pública a fin de que tome las medidas que considerase pertinentes. **5.5.** En tal sentido, ha sido asumido por las instancias de mérito que la entidad demandante tomó conocimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 de forma inoficiosa, lo que originó que presentara un escrito dirigido al colegiado administrativo para que este le cursara todos los documentos y/o resoluciones relacionadas al acto impugnado. Esa comunicación se concretó mediante el Oficio N° 008175-2020-EF/40.01, con fecha **seis de noviembre de dos mil veinte**, lo cual **representa el acto de notificación de la citada resolución del Tribunal Fiscal. SEXTO. Caducidad en la interposición de la demanda contencioso administrativa** **6.1.** Ahora bien, corresponde ahondar en los alcances de la caducidad en el proceso contencioso administrativo y verificar si en este caso la demanda fue presentada dentro del plazo previsto por ley, considerando que —de acuerdo a los fundamentos precedentes— la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10774-1-2015 (en sede administrativa) debió realizarse a la Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú, y que el cómputo del plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa debe efectuarse teniendo en cuenta la fecha en que dicha Procuraduría Pública tomó conocimiento del acto administrativo impugnado. **6.2.** Caducidad proviene del latín *caducus* y constituye una institución más joven que la prescripción; se refiere a derechos constitutivos (tales como crear, modificar o extinguir determinadas relaciones jurídicas) a los que la ley les fija un plazo para su ejercicio. La caducidad tiene un tiempo para ser ejercida y es más severa en sus efectos que la prescripción, ya que opera automáticamente de parte y ex officio (principio inquisitivo). Es una institución jurídica regulada por el Código Civil, según el cual no se admite suspensión ni interrupción alguna, salvo la regulada en el inciso 8 del artículo 1994 de dicho código⁵. **6.3.** El profesor Juan Monroy Gálvez⁶ define a la caducidad como: "[...] una institución del derecho material referida a actos, instituciones o derechos, siendo en este último caso de uso más común e interesante para el proceso. Se caracteriza porque extingue el derecho material como consecuencia del transcurso del tiempo". En ese sentido, ahondando en el tema, afirma que: "Si se ha interpuesto una demanda cuya pretensión está sustentada en un derecho que ha devenido en caduco, entonces la pretensión en estricto no tiene fundamento

jurídico por lo que ya no puede ser intentada. Esta situación es tan categórica para el proceso que el nuevo Código le concede al juez el derecho de declarar la caducidad [...]”. **6.4.** La caducidad en la interposición de la demanda contencioso administrativa puede plantearse como una excepción procesal, conforme a las reglas previstas en el Código Procesal Civil. Dicho dispositivo normativo, en su artículo 451, establece que las excepciones reguladas en el artículo 446 tienen efectos diferentes; con relación a la excepción de caducidad, se indica lo siguiente: Una vez consentido o ejecutoriado el auto que declara fundada alguna de las excepciones enumeradas en el Artículo 446, el cuaderno de excepciones se agrega al principal y **produce los efectos siguientes:** [...] **5.- Anular lo actuado y dar por concluido el proceso, si se trata de las excepciones de incompetencia, representación insuficiente del demandado, falta de agotamiento de la vía administrativa, falta de legitimidad para obrar del demandante, litispendencia, cosa juzgada, desistimiento de la pretensión, conclusión del proceso por conciliación o transacción, caducidad, prescripción extintiva o convenio arbitral.** [...] [Énfasis agregado] **6.5.** En doctrina, las excepciones procesales son calificadas, especialmente por sus efectos, en dilatorias y perentorias. Sobre el particular, Monroy Gálvez⁷ explica lo siguiente: “[...] una excepción será dilatoria cuando al ser amparada determine que el juez —en la misma resolución en que funda la excepción— le conceda al demandante un plazo para que subsane el defecto advertido en la excepción interpuesta [...]”, entre ellas: las excepciones de representación defectuosa o insuficiente del demandante o la de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda; no obstante, el defecto advertido por el juez deberá subsanarse dentro del plazo otorgado, porque lo contrario conllevaría la declaración de nulidad de lo actuado y la conclusión del proceso. De otro lado, el profesor antes mencionado también se refiere a las excepciones perentorias —es decir, las que dan por concluido el proceso— e, incluso, las clasifica en simples y complejas, indicando lo siguiente: “[...] serán perentorias simples cuando sólo afectan el curso del proceso en donde han sido amparadas, pero no tocan siquiera la pretensión del demandante, quien podrá intentarlas nuevamente en un nuevo proceso en donde no cometerá el error que le costó la conclusión del anterior [...]” [énfasis nuestro]; por citar, las excepciones de incompetencia, representación defectuosa del demandado y falta de agotamiento de la vía administrativa. Añade que las **excepciones perentorias complejas** también conllevan el término del proceso, pero adicionalmente “[...] ratifican la imposibilidad jurídica de que el demandante pueda intentar exigir la misma pretensión contra el mismo demandado en otro proceso. No es que las perentorias complejas afecten la pretensión, lo que pasa es que ésta ya se vio afectada antes del amparo de la excepción, lo que ocurre es que al declararse fundada una perentoria compleja se hace evidente, por así decirlo, la afectación definitiva de la pretensión. [...]” [énfasis nuestro]; entre ellas se cuentan las excepciones de desistimiento de la pretensión, cosa juzgada, conclusión por conciliación o transacción, **caducidad**. Lo anteriormente señalado, sobre los efectos de la excepción de caducidad, se condice con el pronunciamiento de la Primera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, que en el considerando quinto de la **Sentencia de Casación Nº 4408-2015** Lima precisó lo siguiente: “[...] la caducidad constituye un medio de extinción del derecho y la acción correspondiente, está determinada por el transcurso del tiempo y su plazo tiene por característica de ser perentorio y fatal. La caducidad está íntimamente vinculada con el interés colectivo y la seguridad jurídica, por ello el juez está facultado para aplicarla de oficio, en una verdadera función de policía jurídico, superando el interés individual; razón por la que, los plazos de caducidad lo fija la ley, sin admitir pacto en contrario. [Énfasis nuestro] **6.6.** Ahondando en los efectos jurídicos de la caducidad en el proceso contencioso administrativo y su relación con el plazo que la ley prevé para la interposición de la demanda en este tipo de proceso, es pertinente traer a colación el pronunciamiento de la Primera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República expresado en el considerando sexto de la **Sentencia de Casación Nº 348-2017 Ancash**, emitida el ocho de enero de dos mil diecinueve: El artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo establece que la demanda será interpuesta **en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada, lo que ocurra primero.** De acuerdo a esta norma, el cómputo del plazo de caducidad se inicia en la fecha en que ocurre la notificación

de la resolución administrativa, y no en la fecha de su expedición, pues **los actos administrativos solo producen efectos a partir de su notificación**, lo que se encuentra igualmente estipulado en el numeral 1), del artículo 16 de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, al precisar: **“El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo”.** [Énfasis nuestro] Así las cosas, en consideración a los fundamentos esbozados y los hechos fácticos probados y asumidos por las instancias de mérito, se ha determinado que la **Procuraduría Pública de la Marina de Guerra del Perú** tomó conocimiento del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10774-1-2015, con fecha seis de noviembre de dos mil veinte, y, por ende, al interponer su demanda el dos de febrero de dos mil veintiuno, esta fue presentada dentro del plazo de tres meses que regula el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584 —en concordancia con el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario—; motivo por el cual la excepción de caducidad planteada en su oportunidad por los codemandados Tribunal Fiscal y Cosmos Agencia Marítima S.A.C. debió ser declarada infundada. 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 las causales casatorias denunciadas** por la entidad recurrente y declarar fundado su recurso. **SÉPTIMO. Actuación en sede de instancia 7.1.** Queda claro que la estimación de la excepción de caducidad —disponiéndose la anulación de todo lo actuado y la conclusión del proceso— ha afectado los derechos a la tutela jurisdiccional efectiva y al debido proceso de la entidad recurrente. Ello, en virtud a lo previsto en el inciso 3 del artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley Nº 29364, tiene como consecuencia jurídica la anulación de todo lo actuado hasta el acto procesal en el que se vulneraron los derechos de la demandante Marina de Guerra del Perú y se provocó el vicio procesal. **7.2.** Por tanto, en aplicación del artículo 397 del citado código, **corresponde casar el auto de vista** emitido por la Sala Superior y, en consecuencia, **actuando en sede de instancia**, revocar la resolución número tres, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno —emitida por el Juzgado— y, reformándola, declarar **infundada la excepción de caducidad**. Por tal motivo, se ordenará la extincución del trámite del proceso judicial. **DECISIÓN** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO: DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante Marina de Guerra del Perú, del dieciocho de agosto de dos mil veintiuno (foja doscientos cincuenta y siete). **SEGUNDO: CASAR** el auto de vista, del veintidós de julio de dos mil veintiuno, expedido por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja doscientos treinta y cinco), que confirmó la resolución número tres, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno (foja ciento ochenta y cinco), que declaró fundada la excepción de caducidad, nulo todo lo actuado y concluido el proceso. **TERCERO: Actuando en sede de instancia, REVOCAR** la resolución número tres, del veintitrés de abril de dos mil veintiuno, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARAR** infundada la excepción de caducidad. En consecuencia, **ORDENARON** la continuación del proceso conforme a su estado. **CUARTO: DISPONER** 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 Sociedad Anónima Cerrada, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

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

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 Actualmente artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS.

⁵ VARSÍ ROSPIGLIOSI, Enrique (2020). “Análisis de la trascendencia de dos instituciones jurídicas. Prescripción y caducidad en el Código Civil”. En Jurídica: Suplemento de Análisis Legal de El Peruano, Nº 767; pp. 2-3

⁶ MONROY GÁLVEZ, Juan (1994). “Las excepciones en el Código Procesal Civil peruano”. En Themis, Nº 27-28; p. 127

⁷ Ibidem, p. 129