

# SENTENCIA EN CASACIÓN

Año XXVII / N° 844

MIÉRCOLES 13 DE SEPTIEMBRE 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° 15572-2023 LIMA .....	2
• CASACIÓN N° 14752-2023 LIMA .....	5
• CASACIÓN N° 14911-2023 LIMA .....	7
• CASACIÓN N° 34143-2022 LIMA .....	9
• CASACIÓN N° 00307-2022 LIMA .....	14
• CASACIÓN N° 18654-2022 LIMA .....	25
• CASACIÓN N° 55935 - 2022 MADRE DE DIOS .....	34
• CASACIÓN N° 50708-2022 LIMA .....	37
• CASACIÓN N° 15573-2023 LIMA .....	43
• CASACIÓN N° 30057-2022 LIMA .....	46
• CASACIÓN N° 11504-2022 LIMA .....	51
• CASACIÓN N° 4660-2022 LIMA .....	58
• CASACIÓN N° 18622-2023 LIMA .....	73
• CASACIÓN N° 17811-2023 LIMA .....	76
• CASACIÓN N° 05755-2022 LIMA .....	78
• CASACIÓN N° 04482-2022 LIMA .....	87
• CASACIÓN N° 45224-2022 LIMA .....	96
• CASACIÓN N° 18357-2021 LIMA .....	103
• CASACIÓN N° 1588-2023 LIMA .....	108
• CASACIÓN N° 10758-2023 LIMA .....	110
• CASACIÓN N° 8454-2021 LIMA .....	112
• CASACIÓN N° 6383-2022 LIMA .....	119
• CASACIÓN N° 18640-2022 LIMA .....	124
• CASACIÓN N° 2280-2022 LIMA .....	130

## CASACIÓN N° 15572-2023 LIMA

Lima, veinticinco de julio 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 codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, el veintisiete de diciembre de dos mil veintidós (foja trescientos cuarenta y tres del Expediente Judicial Electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del catorce de diciembre de dos mil veintidós (foja trescientos seis), que **confirmó** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número doce, del veintisiete de septiembre de dos mil veintidós (foja doscientos once), que declaró fundada la demanda y, en consecuencia, la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08117-A-2021, la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2020-001001, el Informe de Determinación de Valor N° 118-2019-6825 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2019-213462; y **revocó** la citada sentencia en el extremo que dispone reconocerse que en el presente caso corresponde la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC; y, **reformándola** en este extremo, dispuso el reenvío de los actuados a la administración aduanera con la finalidad que se emita un nuevo pronunciamiento, previo ejercicio de la actividad probatoria correspondiente. **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, según el cual: “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 los procedimientos administrativos, incluidos los especiales. Así las cosas, 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° 31591<sup>2</sup>, 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 1<sup>3</sup> y el literal c) del inciso 2<sup>4</sup> del artículo 386<sup>5</sup>, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código<sup>6</sup>. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos —literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> 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 de casación objeto de análisis cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en los artículos 386 y 391 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** impugna una resolución expedida por la Sala Superior respectiva que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso<sup>8</sup>; **ii)** el pronunciamiento de segunda instancia que contiene la resolución impugnada no es anulatorio<sup>9</sup>; **iii)** en el recurso se indica separadamente cada causal invocada y se citan concretamente los preceptos legales que se consideran erróneamente aplicados o inobservados, precisándose el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustentan la pretensión y expresándose específicamente cuál es la aplicación que pretende<sup>10</sup>; asimismo, **iv)** ha sido interpuesto ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada<sup>11</sup>, y **v)** dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada<sup>12</sup>. Por último, se precisa que la recurrente SUNAT —al participar en este proceso como entidad codemandada— no adjunta la tasa judicial respectiva<sup>13</sup> por concepto de recurso de casación, toda vez que, se encuentra exonerada de su presentación. **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 en vía de casación. De otro lado, con relación al requisito regulado en el literal c) del inciso 1 del artículo 393 del mismo cuerpo legal, referido al consentimiento de la resolución de primera instancia —cuando esta fuera confirmada por la resolución objeto del recurso de casación—, se observa que la entidad recurrente SUNAT ha cumplido con tal requisito, al impugnar la sentencia emitida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros al haberle resultado desfavorable a sus intereses jurídicos, al declararse fundada la demanda, cuyo escrito de apelación obra en el expediente (foja doscientos cuarenta y ocho del tres de octubre de dos mil veintidós). **SEPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto por la codemandada SUNAT, se advierte la denuncia de las siguientes causales casatorias: **a) Inaplicación del inciso b) del artículo 1 del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; de los artículos 16 y 18 de la Decisión 571; y, del artículo 54 de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina.** Refiere que, de acuerdo con la normativa citada, la carga de la prueba recae en el importador como agente directo y participante principal en su contrato de compraventa internacional y que según el inciso b) del artículo 1 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, el importador tiene la obligación de probar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, de modo que, ante el eventual incumplimiento de tal obligación, la aduanas utilizará otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el valor en aduana de las mercancías. Señala que, el artículo 16 de la Decisión 571 establece que tanto en la determinación del valor en aduana como en las comprobaciones e investigaciones que realicen las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina, la carga de la prueba le corresponde —en principio— al importador o comprador de la mercancía, quien deberá suministrar la documentación e información respectiva de forma oportuna y en los términos previstos en la legislación nacional. Sostiene que, de conformidad con el artículo 54 de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina, el importador no solo debe presentar la factura comercial, el documento de transporte y el documento de seguro, sino otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduana declarado. Añade que, la Sala Superior revocó la sentencia de primera instancia, sustentándose en la aplicación del principio de verdad material e indicando que los medios probatorios presentados por la empresa de forma extemporánea debían valorarse. No obstante, debe considerarse que tanto la administración aduanera como el Tribunal Fiscal no pueden suplir la carga probatoria que le corresponde al importador, ya que, ello implicaba la presentación de documentación dentro del plazo otorgado. Por último, alega que —de acuerdo con la voluntad del legislador nacional y comunitario— es claro que quien tenía la obligación de presentar todos los documentos comerciales, financieros, contables y bancarios —dentro de los plazos legales establecidos— era el importador. **b) Contravención del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Indica que se contraviene la normativa acotada al pretender que se admitan medios probatorios extemporáneos, es decir, aquellos presentados en el procedimiento de duda razonable luego de vencido el plazo y sin carta fianza bancaria o financiera u otra garantía establecida por la aduanas. De modo que, de acuerdo con lo indicado en la sentencia de vista, no importarían los plazos previstos en el artículo 141 del Código Tributario y tanto la administración aduanera como el Tribunal Fiscal deberían sustituir al importador como titular de la carga de la prueba; empero, ello denota la contravención de las normas nacionales que regulan específicamente el tema de valoración aduanera y la presentación de sus medios probatorios dentro del procedimiento de duda razonable. Argumenta que, según el artículo 11 del Decreto Supremo N° 86-99-EF en el procedimiento de duda razonable, el importador tiene cinco días hábiles —prorrogables por cinco días hábiles más, por única vez— para poder presentar todos

los medios probatorios que considere necesario para demostrar el valor pagado o por pagar de la mercancía importada. Si bien, después de dicho plazo, pueden valorarse otros medios probatorios, ello está condicionado al cumplimiento del artículo 141 del Código Tributario, esto es, la acreditación de la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas o la presentación de carta de fianza bancaria o financiera u otra garantía. Agrega que, en este caso, la empresa solo presentó factura comercial dentro del plazo otorgado, por lo cual, la documentación adicional presentada de forma extemporánea no resultaba admisible. Máxime, si se considera que tampoco se presentó carta fianza (bancaria o financiera) alguna, u otra garantía referida al monto reclamado vinculado a las pruebas extemporáneas como lo exige el precitado artículo 141; por el contrario, como la propia empresa lo admite, presentó una orden de depósito que consideró como garantía de la duda razonable, pese a que no es semejante en su naturaleza ni sus efectos legales a una carta fianza (bancaria o financiera) u otra garantía. Pronunciamiento sobre el recurso de casación interpuesto por la codemandada SUNAT **OCTAVO:** Con relación a la causal expuesta en el literal a) del considerando séptimo de la presente resolución, mediante la cual se pretende la revocación de la sentencia de vista por la supuesta inaplicación del inciso b) del artículo 1 del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; de los artículos 16 y 18 de la Decisión 571; y, del artículo 54 de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina, al respecto, es pertinente precisar que, de acuerdo a la tipología de la infracción normativa denunciada, le corresponde a la recurrente fundamentar de forma clara y precisa las razones por las que considera que la disposición normativa infringida debió ser aplicada para la resolución de la controversia ventilada por las instancias de mérito; asimismo, le corresponde sustentar la trascendencia de la aplicación de la norma denunciada en el caso concreto, por lo que, resulta imprescindible que deba estar vinculada a la ratio decidendi. Ahora bien, de la revisión de la sentencia recurrida, se advierte que no contiene el detalle expreso de las normas denunciadas ni un análisis sobre dicho extremo —puesto que, únicamente en el numeral 4 de su considerando noveno, hace referencia a la carga de la prueba en el Primer Método de Valoración—; no obstante, debe considerarse la relevancia de dicha deficiencia en la resolución del caso concreto, esto es, si significó alguna limitación para la emisión de un pronunciamiento de fondo. Para ello, se debe tener en cuenta que en el considerando quinto de la decisión judicial cuestionada se delimitó como materia controvertida: “[...] determinar si en el caso sub-judice resulta procedente o no el ajuste de valor efectuado por la Administración Aduanera respecto de la Declaración Aduanera de Mercancías 118-2018-10-388151 numerada el veintisiete de setiembre del dos mil dieciocho, en virtud del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de mil novecientos noventicuatro y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC aprobado por Decreto Supremo número 186-99-EF y sus modificatorias, para lo cual se debe analizar si la Administración Aduanera procedió correctamente o no a descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera; [...]”; así como también, que los agravios sustanciales invocados en el recurso de apelación de la codemandada SUNAT se centraron en cuestionar la valoración probatoria efectuada por el Juzgado —que, en su oportunidad, lo llevó a concluir que la empresa demandante sí acreditó que se le debía aplicar el Primer Método de Valoración—. Por tal motivo, se precisa que la sentencia de vista se emitió sobre la base de lo impugnado y de acuerdo con la controversia previamente delimitada, concluyéndose en su considerando noveno —luego del análisis correspondiente de los actuados administrativos y de las normas que regulan el Primer Método de Valoración, así como la aplicación del principio de verdad material regulado en la Ley N° 27444—, lo siguiente: “[...] los fundamentos de los actos administrativos impugnados para descartar la aplicación del Primer Método de Valoración no resultan suficientes, deviniendo prematuro el ajuste de valor realizado por la Administración Aduanera, evidenciándose así una ostensible vulneración al debido procedimiento y a la debida motivación; [...]”. Sin perjuicio de lo indicado, no se debe perder de vista que, mediante la denuncia formulada, la recurrente cuestiona que la Sala Superior haya sustentado su decisión en la aplicación del principio de verdad material, para indicar que en instancia administrativa se debieron valorar todos los medios probatorios presentados por la

empresa, incluso, aquellos presentados de forma extemporánea; dado que, tal criterio —a su consideración— implica que se supla la carga probatoria que le corresponde al importador. De este modo, resulta claro que la tesis de defensa expuesta por dicha parte ha sido planteada como si se tratara de un recurso de apelación, ya que indirectamente expresa discrepancia respecto del criterio asumido por el órgano jurisdiccional, en cuanto a la aplicación e interpretación del principio de verdad material y la valoración probatoria de los actuados administrativos. En consecuencia, considerando que en el fondo se pretenden cuestionar aspectos fácticos que ya han sido objeto de pronunciamiento y que, una alegación de dicha índole no se condice con la naturaleza del recurso de casación —al no corresponderle a este Supremo Tribunal actuar como una tercera instancia—, se debe declarar la improcedencia de este extremo del recurso de casación, máxime si se tiene en cuenta la siguiente jurisprudencia: Este Supremo tribunal no está facultado a debatir aspectos de hechos pues lo contrario significaría revisar la situación fáctica establecida por las instancias de mérito lo cual implica la revaloración de las pruebas resultando dicha actividad ajena a la finalidad prevista por el artículo 384 del Código Procesal Civil esto es la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto así como la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.<sup>14</sup> Adicionalmente, es necesario resaltar que de la interpretación de las normas denunciadas por la recurrente se desprende que, en principio, es el importador quien tiene la obligación de probar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. No obstante, en el caso concreto, no se ha discutido ello —porque en instancia judicial no se ha negado que la empresa presentó diversos documentos en el procedimiento de fiscalización, independientemente de aquellos presentados al término de este, es decir, de forma extemporánea—; por el contrario, lo que se ha discutido en el devenir del proceso judicial es la valoración probatoria realizada por la administración tributaria y el Tribunal Fiscal, lo que queda más claro si se tiene en cuenta lo expuesto en los numerales 2 y 3 del considerando noveno de la sentencia de vista: **NOVENO.-** Que, atendiendo a lo que se tiene expuesto e incidiéndose en los argumentos esgrimidos como fundamentación de los recursos impugnativos materia de alzada, este Colegiado concluye, en objetivo análisis de lo actuado en el expediente administrativo acompañado, lo siguiente: [...] **2)** en examen de la carta por la cual el importador solicita la transferencia bancaria al exterior, se advierte que esta registra como número de Factura Comercial JY-160718, mientras que el mensaje swift alude a la Factura Comercial con el número J4-160718, **siendo notoria una diferencia sólo en un dígito, aspecto que ha sido valorado tanto por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao,** mediante Resolución Jefatural de División número 118 3D7100/2020-001001 del veinticinco de mayo del dos mil veinte, **como por el Tribunal Fiscal** en la impugnada Resolución número 08117-A-2021, considerando que tal defecto es suficiente para restarle valor probatorio a dicha instrumental bancaria y así concluir que se trataría de una factura distinta a la que es materia de análisis; sin embargo, ante el referido error material ostensible, no cabe duda de que **se ha soslayado elementos de juicio relevantes, pues tanto la carta como el mensaje swift en mención consignan el nombre del proveedor extranjero, cuenta del beneficiario, cuenta del importador, y el importe de US\$59,740.00 pactado;** adicionalmente, ambas instrumentales registran expresamente que se trataría del pago total de la factura comercial en referencia, lo que permite advertir una clara correlación entre las mismas, con lo cual **se evidencia que la operación de transacción realizada por el importador guardaría manifiesta correspondencia con la Factura JY-160718 que amparan las mercancías objeto de importación (vehículos usados) y con la documentación contable (Libro Diario y Libro Mayor de octubre del dos mil dieciocho,** cuyas hojas pertinentes obran a folios ciento treintinueve y ciento treinta y tres); **3)** bajo este contexto, se aprecia objetivamente una **inadecuada actividad probatoria por parte de la Administración Aduanera,** quien en todo caso y en virtud del principio de verdad material —al cual se alude más adelante— debió disponer lo pertinente en el procedimiento a fin de procurar la necesaria corroboración de la información contenida en la documentación bancaria observada, ya que ante las dudas respecto de la transferencia bancaria y su vinculación con la Factura Comercial número JY-160718 que sustenta las mercancías importadas, pudo y debió requerir información complementaria al citado Banco, a fin de esclarecer si el importe de las mencionadas instrumentales corresponden a la cancelación de la referida Factura

Comercial, [...]. [Énfasis nuestro] En suma, se colige que este extremo del recurso de casación no ha sido debidamente fundamentado, motivo por el cual corresponde declararlo **improcedente. NOVENO:** Respecto a la causal expuesta en el **literal b)** del considerando séptimo de la presente resolución, mediante la cual se pretende la revocación de la sentencia de vista por la supuesta contravención del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, se advierte que la recurrente sustenta dicha infracción normativa alegando que la decisión de la Sala Superior implica la inobservancia de lo previsto en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, esto es, que para la admisión de medios probatorios extemporáneos —y su consecuente valoración— se debe cumplir con la cancelación del monto reclamado o la presentación de carta de fianza bancaria o financiera u otra garantía. No obstante, es necesario precisar que, conforme ha sido planteada la acotada causal, su fundamentación debía incluir argumentos dirigidos a rebatir la aplicación del principio de verdad material regulado en el numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS; toda vez que, precisamente el argumento central de la sentencia de vista se refiere a la aplicación del referido principio en la valoración probatoria efectuada por las entidades administrativas. De otro lado, es importante reiterar que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, en el presente proceso judicial (de naturaleza especial) no solo se realiza un control jurídico de las actuaciones de la administración pública, sino que se deben tutelar los derechos e intereses de los administrados; por lo que, en aplicación del principio de integración, regulado por el inciso 2 del artículo 2 de esta ley, resulta factible y conforme a derecho, recurrir a los principios del derecho administrativo, como es el principio de verdad material. Así las cosas, debido a la deficiente fundamentación del recurso, no es posible concluir que, efectivamente, la sentencia recurrida haya contravenido el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional; máxime, si se tiene en cuenta que existen pronunciamientos emitidos por esta Sala Suprema, sobre casos similares, que no han sido invocados por la casacionista a efectos de fundamentar las razones por las cuales considera que se debería de cambiar de criterio. De ahí que, en consideración a lo expuesto precedentemente, se concluye que este extremo del recurso de casación también deviene en **improcedente. DÉCIMO:** Bajo el contexto narrado, se concluye que corresponde declarar la **improcedencia** del recurso de casación interpuesto por la codemandada SUNAT. Por tanto, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del código adjetivo. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT**, el veintisiete de diciembre de dos mil veintidós (foja trescientos cuarenta y tres), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del catorce de diciembre de dos mil veintidós (foja trescientos seis); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por Grupo Parachique Sociedad Anónima Cerrada 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, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDIA.**

<sup>1</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

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

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> **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.

<sup>8</sup> Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil

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

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

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

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

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

<sup>14</sup> Casación N° 2059-2012 La Libertad, publicado en el diario oficial El Peruano el dos de febrero de dos mil trece.

C-2211753-1

**CASACIÓN N° 14752-2023 LIMA**

Lima, dieciocho de julio de dos mil veintitrés

**VISTOS;** el Expediente Judicial Electrónico (EJE), y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación presentado por la empresa demandante **LATAM AIRLINES PERU S.A.** mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintitrés (folios 3830-3840 del EJE) contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del treinta y uno de marzo de dos mil veintitrés (folios 3797-3821) que confirmó la sentencia apelada contenida en la resolución número diez, del treinta de noviembre de dos mil veintidós (folios 3648 - 3669) 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° 31591<sup>2</sup>, 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 1<sup>3</sup> y el literal c) del inciso 2<sup>4</sup> del artículo 386<sup>5</sup>, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código<sup>6</sup>. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos –literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> 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 objeto de análisis 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 proceso<sup>8</sup>, y ello en tanto el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio<sup>9</sup>; **ii)** en el recurso 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 pretende<sup>10</sup>; **iii)** ha sido interpuesto ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada<sup>11</sup>; **iv)** ha sido interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada al recurrente con la resolución impugnada<sup>12</sup>; y **v)** en cuanto a la tasa respectiva<sup>13</sup>, adjunta el arancel judicial correspondiente por concepto de casación (folio 3841). **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 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 con 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 (folios 3675 - 3692). **SÉPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto por la demandante **LATAM AIRLINES PERÚ S.A.**, esta Suprema Sala advierte que dicha parte denuncia la siguiente causal casatoria: **a) Infracción normativa por inobservancia al inciso 2 del artículo 2 y al inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, vinculado al derecho a la igualdad y al debido proceso, respectivamente (referido a los proveedores ATPCO y SITA)** Señala que la Sala Superior no ha emitido pronunciamiento sobre el principal cuestionamiento de la Compañía, la misma que afirma que no ha recibido un servicio por parte de INC USA ni ha realizado un pago a favor de dicha compañía; asimismo, alega que no hay evidencia que INC. USA haya prestado servicios a la compañía, por lo que exigirle a ésta que acredite ello es desproporcionado según el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional a través del Expediente N° 06135-2006-AA/TC. Asimismo, indica que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho, en el caso la Sunat que afirma que la compañía realizó operaciones con INC USA, en tanto descarta las rectificaciones de la Compañía que obedecieron a la inexistencia de la referida empresa. **b) Infracción normativa por inobservancia de lo establecido en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil** Como argumento, indica que los entes administrativos como el juzgado en primera instancia consideran a las sucursales extranjeras de la Compañía como entes localizados en el territorio peruano, siendo que este último órgano jurisdiccional en su sentencia manifiesta - sin mayor sustento y sin responder argumentos de la compañía - que no resulta relevante para el análisis del caso si los servicios fueron recibidos por las sucursales de la demandante, ya que estos establecimientos permanentes deben considerarse como domiciliados en territorio peruano y por ello debió retener a los proveedores no residentes el Impuesto a la Renta de no domiciliado. Señala que la Sala Superior no se ha pronunciado en relación a los hechos de extrema relevancia que influyen determinadamente por parte en la resolución de controversia, razón por la cual indica que se ha transgredido los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **c) Infracción normativa por inobservancia de lo establecido en la Norma IV y VIII del título preliminar del Código Tributario, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y el apartamiento injustificado del precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013** Señala que la sentencia de vista no se pronuncia con relación a lo planteado en la demanda y apelación del recurrente, es decir no se pronuncia en relación

con el hecho que la sentencia en primera instancia utiliza la condición de domiciliado a la sucursal extranjera usuaria del servicio como un criterio de ubicación geográfica del lugar de consumo de dicho servicio, a efectos de retener el impuesto a la renta a proveedores no domiciliados como Amex, Paytech y Lan Argentina, lo cual no se ajusta a derecho. Indica que no podría extenderse lo dispuesto en el numeral 3 del inciso a del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para el caso señalado en el inciso c del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; es decir, no puede extenderse lo dispuesto en la norma reglamentaria (respecto a la condición de domiciliadas de las sucursales de empresas domiciliadas) para la evaluación y determinación de la existencia de rentas de fuente peruana, como sucedería en el presente caso, se estaría vulnerando de lo señalado en la Norma VIII del Código Tributario, pues se estaría extendiendo las disposiciones tributarias a personas (personas no domiciliadas) o supuestos distintos de los señalados en la ley; y, la vulneración del principio de reserva de ley (artículo 74 de la Constitución Política del Perú y Norma IV del Código Tributario) en tanto vía norma reglamentaria se estaría regulando la determinación del hecho imponible y si bien en materia tributaria la reserva de ley es relativa, esto no significa una carta en blanco, pues tal delegación solo es aceptada, en la medida que los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. **d) Infracción normativa por inobservancia de lo establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en inciso a de la Norma IV del título preliminar del Código Tributario (vinculado a los servicios digitales)** Señala que, si bien la Sala Superior abordó el tema referido a la vulneración del principio de reserva de ley, vinculado al artículo 4-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cierto es que no lo hizo en los términos expresados en el recurso de apelación, es decir con relación con el hecho que una presunción tributaria no puede ser recogida en una norma reglamentaria. Alega que el inciso b) del numeral 1 del artículo 4-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula temas que se encuentran restringidos exclusivamente a la ley; razón por la cual, se ha visto lesionado el principio de reserva de ley, máxime, si la Ley del Impuesto a la Renta no delegó la regulación del hecho imponible al reglamento, menos aún, estableció parámetro alguno para tal fin. **OCTAVO:** Respecto de las infracciones normativas procesales denunciadas **en los literales a) y b) del séptimo considerando**, si bien la recurrente denuncia la vulneración al debido proceso, por supuesta afectación al derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, y la vulneración al derecho de igualdad procesal, su argumentación no especifica cuáles serían los vicios sustanciales en que habría incurrido la resolución objeto del recurso; puesto que, únicamente se ha limitado a exponer en este punto de su recurso una serie de cuestionamientos de fondo con el propósito de demostrar que la interpretación efectuada por las instancias de mérito para la valoración de los medios probatorios es contraria a derecho, pero sin describir específicamente cómo así los argumentos expuestos por la Sala de mérito en este extremo infringen las reglas lógicas de la correcta argumentación. Respecto a la afectación del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, se debe tener en cuenta lo señalado en la Sentencia N° 04298-2012-PA/ TC<sup>8</sup> [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los Jueces ordinarios. [...] Sin perjuicio de ello, este Colegiado, de la revisión de la sentencia impugnada, advierte las razones fácticas y jurídicas que llevó al Colegiado Superior a determinar lo resuelto en la impugnada, conforme se puede apreciar del considerando sexto de la impugnada; es más, los fundamentos del recurso de casación han sido expuestos como si se tratara de un recurso de apelación, circunstancia que no se subsume en la causal invocada, que está reservada únicamente para vicios transcendentales en la motivación empleada por los órganos jurisdiccionales. Además, esta Corte Suprema en reiteradas ocasiones, ha sostenido que vía recurso de casación no es posible volver a revisar los hechos establecidos en las instancias de mérito, puesto que tal pretensión colisionaría frontalmente con la naturaleza y fines del recurso extraordinario de

casación; en consecuencia, teniendo en cuenta lo indicado y al advertirse que las infracciones normativas carecen de fundamentación suficiente, ambas devienen improcedentes. **NOVENO:** En cuanto a las infracciones normativas materiales denunciadas en los literales c) y d) del séptimo considerando, se aprecia que la recurrente, en el fondo cuestiona el criterio de la Sala Superior, al considerar ésta que fue la recurrente quien contrató los servicios de los proveedores no domiciliados (referidos a los servicios digitales). De ese modo se entiende que cuestiona la valoración de los hechos, efectuada por la Sala Superior, y no describe una causal de infracción normativa; ello se determina de la verificación que, sus argumentos están relacionados con la apreciación de los hechos llevados a cabo en sede administrativa, y pretende con ellos reiniciar ante este Supremo Tribunal el debate sobre los hechos involucrados en el proceso, sin considerar que, no corresponde a la Sala Suprema analizar las conclusiones sobre los hechos o de revaloración de pruebas, a las que a las instancias llegan<sup>14</sup>. También se aprecia que la recurrente, solo denuncia infracción normativa, y no precisa el defecto o error incurrido por la Sala Superior, esto es, una indebida aplicación, errónea interpretación o una falta de aplicación de la ley u otras normas jurídicas, como lo establece el numeral 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591. En ese sentido, las causales bajo análisis se encuentran incursas en los supuestos de improcedencia señalados en el literal a) del numeral 1 y el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo improcedentes. **DÉCIMO:** Al respecto, 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 tales consideraciones, declararon IMPROCEDENTE el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **LATAM AIRLINES PERÚ S.A.** mediante escrito del diecinueve de abril de dos mil veintitrés (folios 3830-3840) contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del treinta y uno de marzo de dos mil veintitrés (folios 3797-3821); **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; en los seguidos por **LATAM AIRLINES PERÚ S.A.** contra 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 la Señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> En adelante todas las referencias girarán en torno a dicho expediente.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

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

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> **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.

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

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

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

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

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

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

<sup>14</sup> Casación N° 487-2008-Callao, publicado en el diario oficial "el peruano" el cuatro de septiembre del dos mil ocho.

**C-2211753-2**

**CASACIÓN N° 14911-2023 LIMA**

Lima, veinticinco de julio de dos mil veintitrés

**VISTOS;** con el Expediente Judicial Electrónico (EJE). Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el abogado de la recurrente Rosa Liliana Castro Prado mediante escrito del trece de abril de dos mil veintitrés (folios cuatro mil ochocientos nueve a cuatro mil ochocientos veinticuatro del expediente judicial electrónico – EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número quince del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés (folios cuatro mil setecientos setenta y siete a cuatro mil ochocientos), que confirma la sentencia apelada contenida en la resolución número nueve del veintitrés de noviembre de dos mil veintidós (folios cuatro mil seiscientos noventa y tres a cuatro mil setecientos veintiséis), que declara infundada la demanda.

**CONSIDERANDO Primero:** Corresponde 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 386, 388, 391 y 393 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591, de aplicación supletoria en el proceso contencioso administrativo. **Fines del Recurso de Casación Segundo:** 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, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, 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 establecida por la Corte Suprema de Justicia. **Aplicación de la norma bajo el Principio de Especialidad Tercero:** 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 la acción contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Estado 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; y en concordancia con el inciso 1 del artículo 2 de la mencionada norma, ante 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. Que, por el Principio de Especialidad de la norma, que señala que "la norma especial prima sobre la general", ante cualquier vacío, deficiencia, y/o antinomia, deben resolverse el conflicto 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° 018-2003-AI/TC. **Cuarto:** El artículo 35 primer párrafo 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, señala que los recursos tienen los mismos requisitos de admisibilidad y procedencia regulados en el Código Procesal Civil. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, ésta última ha sido modificada por la Ley N° 31591<sup>2</sup>, publicada el veintiséis de octubre de dos mil veintidós, introduciendo modificaciones respecto de los requisitos de admisibilidad y procedencia del recurso de casación, entre otros, por lo que corresponde a este Colegiado Supremo realizar el análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 aprobada por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, y las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, señalando que se tomarán de forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo: el inciso 1° y literal c) del inciso 2° del artículo 386<sup>5</sup>, los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil<sup>6</sup>. Debiendo precisarse que los requisitos de admisibilidad omitidos son el literal a.- respecto a la cuantía- y literal b.- respecto al pronunciamiento de segunda instancia que revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia- del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil, los que han sido introducidos por la Ley N° 31591 y que no serán de aplicación por encontrarse regulados en la ley de la especialidad. **Admisibilidad del recurso Quinto:** El artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, establece requisitos de admisión del recurso de casación: **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. **Sexto:** Efectuando la revisión de los requisitos de admisibilidad, se advierte que en el recurso de casación se indica separadamente cada causal invocada, cita los preceptos legales que considera erróneamente aplicados o inobservados, precisa los fundamentos que sustenten su pretensión y expresa cuál es la aplicación que pretende; se han interpuesto ante la sala superior que emitió la resolución impugnada y dentro del plazo de diez días de notificada; cumple con adjuntar el arancel judicial correspondiente por concepto de casación. Se establece, pues, que se cumple con los requisitos precisados en el quinto considerando de la presente resolución. **Procedencia del recurso Séptimo:** Cabe anotar que el artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, establece requisitos de procedencia del recurso de casación: **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. **Octavo:** Efectuando la revisión de los requisitos de procedencia, se advierte que la recurrente impugna una resolución expedida por la Sala Superior que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso, así como se advierte que el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio, cumpliéndose con los requisitos previstos en el séptimo considerando. Con respecto a los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386, no son de aplicación conforme a los fundamentos expuestos en el cuarto considerando. **Improcedencia del recurso Noveno:** El artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, establece supuestos de improcedencia del recurso de casación: **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. **Décimo:** Respecto a los supuestos de improcedencia previsto en el numeral 1 del modificado artículo 393 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, se advierte que se cumple con los supuestos previstos en el artículo 391 del Código Procesal Civil, analizados en el sexto considerando, y con las causales establecidas en el artículo 388 del mismo cuerpo legal; se refiere a una resolución impugnada en casación. Asimismo, la recurrente no ha dejado consentir la resolución que le fue adversa a sus intereses, por tanto, también se cumple con este requisito. **Décimo primero:** Respecto a los supuestos de improcedencia previstos en el numeral 2 del modificado artículo 393 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria. Se advierte que la recurrente Rosa Liliana Castro Prado señala la siguiente causal: Infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú Señala que lo resuelto por la Sala de mérito en la sentencia materia de casación incurre en una motivación insuficiente toda vez que no ha expresado razones suficientes para asumir dicha decisión, siendo así precisa que, la justificación de las premisas contenidas en la impugnada carece de fundamentación, pese a exhibir una justificación que tiene apariencia de correcta o suficiente. Aduce una interpretación errónea del numeral 5 del dispositivo constitucional denunciado, argumentando las siguientes razones fácticas: **(i)** La Sala ha desvirtuado el mérito probatorio relacionado con los libros caja efectivo y caja bancos, basando su argumento en la fecha de legalización, inobservando lo regulado en la resolución N° 234-2006-SUNAT y artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta; así también, aduce que la Sala desvirtúa los aportes de capital devueltos por la empresa World Textiles, sustentando que el mismo no se ha perfeccionado, inobservando lo estipulado el artículo 111 de la Ley General de Sociedad y acuerdos de la Junta de Accionistas; **(ii)** Respecto del aporte de capital efectuado a la empresa Castro Import S.A.C., refiere que el depósito de S/ 150,000 (ciento cincuenta mil soles con cero céntimos) se realizó por orden de la recurrente quien en su facultad de accionista realizó el depósito de ambos socios, quedando acreditado con el ello el depósito de S/ 90,000.00 (noventa mil soles con cero céntimos) de la recurrente Rosa Castro; **(iii)** Respecto al pago efectuado a los Bancos Continental y Falabella, realizado con la devolución de los aportes de capital de la empresa World Textiles S.A.C. se encuentra acreditado con los estados de cuenta ofrecidos los cuales guardan concordancia con las operaciones observadas; asimismo, el depósito a plazo fijo en el Banco Scotiabank se encuentra acreditado con el estado de cuenta del Banco Continental; **(iv)** Los préstamos efectuados a terceros se encuentran acreditados con fondos provenientes de dividendos del año 2013, para lo cual adjuntó el estado de cuenta, formulario PDT, constancia de pago, libro de inventarios y balances. **Análisis de la causal denunciada** **Décimo segundo:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal mencionada en considerando que precede, esta Sala Suprema observa que, a pesar de haber sustentado su denuncia en función a la vulneración al derecho a la motivación, la recurrente no ha indicado en forma concreta cómo así se ha producido la afectación a este derecho, ni ha identificado adecuadamente cuál es el supuesto de vicio en la motivación ocurrido en este caso; puesto que, únicamente se ha limitado a exponer en este punto de su recurso una serie de cuestionamientos de fondo con el propósito de demostrar que la interpretación efectuada por las instancias de mérito para la valoración de los medios probatorios, relacionado con el incremento patrimonial no justificado de la recurrente es contraria a derecho –en su opinión–, pero sin describir específicamente cómo así los argumentos expuestos por la Sala de mérito en este extremo infringen las reglas lógicas de la correcta argumentación. Respecto a la afectación del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, se debe tener en cuenta lo señalado en la Sentencia N° 04298-2012-PA/TC<sup>8</sup>: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las



razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los Jueces ordinarios. [...] Sin perjuicio de ello, este Colegiado de la revisión minuciosa del contenido de la sentencia impugnada advierte las razones fácticas y jurídicas que lo llevó a determinar lo resuelto en la impugnada conforme se puede apreciar del considerando décimo al décimo sexto considerando de la impugnada; es más, los fundamentos del recurso de casación han sido expuestos como si se tratara de un recurso de apelación, circunstancia que no se subsume en la causal invocada, que está reservada únicamente para vicios transcendentales en la motivación empleada por los órganos jurisdiccionales. Además, esta Corte Suprema en reiteradas ocasiones, ha sostenido que vía recurso de casación no es posible volver a revisar los hechos establecidos en las instancias de mérito, puesto que tal pretensión colisionaría frontalmente con la naturaleza y fines del recurso extraordinario de casación; en consecuencia, no se cumple con las exigencias previstas en los incisos 1 y 4 del artículo del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, de aplicación supletoria, por lo que tal causal es **improcedente**. DECISIÓN: Por estas consideraciones, declararon: **IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por el abogado de la recurrente Rosa Liliana Castro Prado mediante escrito del trece de abril de dos mil veintitrés (folios cuatro mil ochocientos nueve a cuatro mil ochocientos veinticuatro del expediente judicial electrónico- EJE), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número quince del treinta y uno de enero de dos mil veintitrés (folios cuatro mil setecientos setenta y siete a cuatro mil ochocientos). En consecuencia, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Rosa Liliana Castro Prado contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, **sobre** acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. - **Interviene como ponente la señora Juez Supremo Cabello Matamala. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.**

- <sup>1</sup> En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> 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.
- <sup>3</sup> "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."
- <sup>4</sup> "2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: (...) c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio."
- <sup>5</sup> 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.
- <sup>6</sup> 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: "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 50 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.

- <sup>7</sup> Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en: "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".

- <sup>8</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04298-2012-PA/TC, del diecisiete de abril de dos mil trece.

C-2211753-3

## CASACIÓN N° 34143-2022 LIMA

**TEMA:** DEDUCCIONES AL IMPUESTO A LA RENTA

**SUMILLA:** No se verifica inaplicación del inciso b) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues dicha disposición normativa no era objeto de observancia por la administración tributaria y tampoco se configura como una norma de necesaria aplicación por el colegiado superior para determinar la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019, pues esta no podría haberse pronunciado sobre otro aspecto distinto al ya demarcado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05148-1-2018, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; máxime si, como bien lo han hecho notar la instancias de mérito, la parte recurrente tampoco alegó los pagos a cuenta en su oportunidad durante el procedimiento contencioso tributario.

**PALABRAS CLAVE:** pagos a cuenta, resolución de cumplimiento, deducción

Lima, trece de julio de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA** La causa treinta y cuatro mil ciento cuarenta y tres 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 empresa **Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta** el diecisiete de enero de dos mil veintidós (fojas doscientos ocho a doscientos veinticuatro del cuaderno de casación); contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y nueve a ciento noventa y ocho), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, tan solo respecto de los extremos en que **confirma en parte** la sentencia contenida en la resolución número diez, del quince de octubre de dos mil veintiuno (fojas ciento veintinueve a ciento cuarenta y seis), que declaró **infundada** la primera pretensión principal, en el extremo referido a la compensación de los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil veintidós, así como el extremo relacionado a la capitalización de intereses. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación** Mediante resolución suprema del veintitrés de noviembre de dos mil veintidós (fojas trescientos noventa y dos a cuatrocientos treinta), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta, por las siguientes causales: Primera infracción normativa denunciada por FERREYCORP S.A.A. **22. Del recurso de casación interpuesto se desprende: Inaplicación indebida del artículo 88, inciso b) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dice que los pagos a cuenta son deducibles del impuesto liquidado en la declaración jurada, y la Sala Superior lo inaplica.** Los argumentos son los siguientes: **a)** La Sala Superior manifiesta que el saldo a favor del ejercicio dos mil, pendiente de aplicación al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, ascendía a S/ 5'687,750.00 (Cinco millones seiscientos ochenta y siete mil setecientos cincuenta soles con cero céntimos) y que este monto, luego de su compensación con los pagos a cuenta de enero, febrero y marzo de dos mil dos, se redujo a S/ 4'679,386.00 (Cuatro millones seiscientos setenta y nueve mil trescientos ochenta y seis soles con cero céntimos), lo que es correcto. Luego señala que la Sala manifiesta que: "El referido saldo no se mantuvo inalterable, dado que al cierre del ejercicio 2001, el saldo a favor del Impuesto a la Renta pasó a ser S/ 3'520,959.00 (Tres millones quinientos veinte mil novecientos cincuenta y nueve soles con cero céntimos). Considera que esto es una manifiesta inconsistencia e inclusive una contradicción en el mismo párrafo de la sentencia de vista, porque indica que el saldo a favor pendiente de aplicación al cierre del año dos mil uno: se indica que ascendió a S/ 4'679,386.00 (Cuatro millones seiscientos setenta y nueve mil trescientos ochenta y seis

soles con cero céntimos) para luego indicar que ascendió a S/ 3'520,959.00 (Tres millones quinientos veinte mil novecientos cincuenta y nueve soles con cero céntimos). **b)** La Resolución del Tribunal N° 08626-3-2015, versó sobre una deuda referida a las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los años dos mil tres y dos mil cuatro, que no fue planteada por FERREYCORP S.A.A., ya que esta estuvo referida a la prescripción de la deuda. Entonces la Sala incurre en error al señalar que el saldo a favor del ejercicio dos mil, pendiente de aplicación al cierre del año dos mil uno, ascendió a S/ 3'520,959.00 (Tres millones quinientos veinte mil novecientos cincuenta y nueve soles con cero céntimos), quedó confirmado en la vía administrativa por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08626-3-2015. **c)** Ha adjuntado la Resolución de Intendencia N° 0150150001263 y la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, Resolución de Intendencia N° 0150150001813 y la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, para demostrar que los importes de S/ 234,329.00 (Doscientos treinta y cuatro mil trescientos veintinueve soles con cero céntimos), S/ 217,351.00 (Doscientos diecisiete mil trescientos cincuenta y un soles con cero céntimos) y S/ 556,684.00 (Quinientos cincuenta y seis mil seiscientos ochenta y cuatro soles con cero céntimos) no fueron parte del recalcado de impuesto. Segunda infracción normativa denunciada por FERREYCORP S.A.A. **23.** Del recurso de casación interpuesto se desprende: **Infracción a los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regula el principio del debido proceso en su aspecto referido a la debida motivación; así como al inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y al artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.** El argumento es el siguiente: La Sentencia de Vista debe absolver, el contenido esencial de la disconformidad, pero la Sentencia de Vista posee una inexistente motivación o motivación aparente. Se ha demostrado en la apelación que los importes correspondientes a los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos no fueron parte del recalcado del Impuesto a la Renta, que se ve del cuadro consignado número 5 de la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, pero la Sala Superior no la analiza ni examina. **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 esta Sala Suprema 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 veintinueve de octubre de dos mil diecinueve (fojas trece a treinta y siete, subsanado a fojas cuarenta y nueve), Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019, del veintitrés de julio de dos mil diecinueve, mediante la que se confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150150001813, sustituida por la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, que, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, reliquidó la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos y la multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **Pretensión accesoria a la primera pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150210000087/SUNAT por contravenir la ley, en los extremos impugnados mediante la primera pretensión principal de la demanda. **Segunda pretensión principal:** Solicita que, en aplicación del numeral 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, se expida pronunciamiento de plena jurisdicción estableciéndose lo siguiente: **i)** que la deuda del impuesto a la renta del ejercicio del año dos mil dos debe determinarse computando los pagos a cuenta que se realizaron mediante compensación por los meses de enero, febrero y marzo de dicho año; y **ii)** que la actualización de la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, así como la respectiva multa, se efectúe sin considerar la capitalización de intereses moratorios ni incluir los intereses moratorios generados por la excesiva demora en resolver los recursos de reclamación y apelación. **Primera pretensión accesoria común a las pretensiones principales:** De acuerdo con el inciso 4 del artículo 5 de Ley 27584, se ordene al Tribunal Fiscal emitir una nueva resolución en la que requiera a la SUNAT que proceda a reliquidar la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos y la multa respectiva **i)** computando los pagos a cuenta realizados por los meses de

enero, febrero y marzo de dicho ejercicio, y **ii)** excluyendo la capitalización de los intereses devengados hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, así como los intereses moratorios computados en exceso del plazo para resolver la reclamación y apelación. **Segunda pretensión accesoria común a las pretensiones principales:** De acuerdo con el inciso 4 del artículo 5 de Ley 27584, se ordene al Tribunal Fiscal que requiera a la SUNAT que una vez realizada la reliquidación de la deuda del impuesto a la renta de ejercicio dos mil dos, proceda a devolver los siguientes importes: **i)** el monto del impuesto pagado en exceso al no haberse computado los pagos a cuenta ya efectuados por enero, febrero y marzo del mencionado ejercicio; y **ii)** el monto pagado por los intereses moratorios del impuesto y de la multa, en cuanto a la capitalización efectuada al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco y a la demora en resolver la reclamación y apelación. Señala que a dichos montos se deberá agregar los intereses previstos en el literal a) del artículo 38 del Código Tributario, que deberán computarse desde la fecha en que se realizó su pago indebido (veintinueve de agosto de dos mil diecinueve) hasta el momento de su devolución efectiva. La parte demandante sustenta su demanda afirmando que, mediante Resolución de Intendencia N° 0150150001263, se declaró que los pagos a cuenta de enero a marzo de dos mil dos fueron cancelados mediante compensación con el saldo a favor del ejercicio dos mil, por lo que corresponde que la SUNAT reliquide el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos considerando dichos pagos a cuenta. Afirma que el interés capitalizado ha incrementado la deuda de la demandante por el impuesto y la multa entre los años dos mil tres y dos mil cinco, por lo que corresponde aplicar a su caso lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC. Asimismo, sostiene que la suspensión del cómputo de intereses moratorios por excesiva demora en resolver debe operar desde que vencieron los plazos de nueve y doce meses para resolver los recursos impugnatorios que interpuso, esto es, desde el trece de mayo de dos mil siete para la reclamación, y desde el veintiséis de marzo de dos mil diez para la apelación; la administración tributaria, por el contrario, aplicó las reglas previstas en la tercera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 981 para el caso de la reclamación, y la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 para el de la apelación, cuando correspondía la aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4082-2012-PA-TC y de diversas sentencias emitidas por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Tributario con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. **1.2. Contestaciones de demanda 1.2.1.** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del siete de febrero de dos mil veinte (fojas sesenta y seis a ochenta y seis), contestó la demanda. Para el caso de autos se tiene que la parte demandada expone entre sus principales argumentos que la demanda debe circunscribirse a verificar si la SUNAT cumplió con lo dispuesto por el mandato del Tribunal Fiscal y cualquier otro argumento debe ser declarado improcedente. Alega que, mediante la segunda pretensión, en estricto, se está solicitando que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019 y que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución, lo cual no se condice con la finalidad de la plena jurisdicción. Indica que se verifica que la administración tributaria cumplió con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, esto es, reliquidar la deuda excluyendo los reparos revocados y mantener los confirmados y que se debía excluir del total de gastos comunes lo concerniente a los gastos de ventas y gastos financieros tomando únicamente en cuenta los gastos de administración y gastos diversos, y deducir los gastos adicionados vía declaración jurada, y que no fue materia de controversia los pagos a cuenta de los meses de enero, febrero y marzo de dos mil dos; por lo que la demanda debe ser declarada infundada en dicho extremo. **1.2.2.** El Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del once de febrero de dos mil veinte (fojas ochenta y siete a ciento siete), contestó la demanda negándola y contradiciéndola en todos sus extremos. La parte demandada señala en su escrito de contestación que el Tribunal Fiscal efectuó un análisis exhaustivo de los hechos revisando la normatividad aplicable, por lo que la resolución se encuentra arreglada a derecho. Además, la parte demandante no ha demostrado de qué manera la administración tributaria ha vulnerado el principio del debido procedimiento y legalidad. Considera el tribunal administrativo que no lesiona ningún derecho, sino

que, por el contrario, ha actuado de acuerdo a la Constitución y la ley, y respetando los principios del derecho; mientras que los argumentos de la demandante tratan de justificar el incumplimiento de pago, lo que es contrario a derecho **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número diez, de fecha quince de octubre de dos mil veintiuno (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y seis), declaró **infundada** la demanda respecto de los pagos a cuenta de los periodos de enero, febrero y marzo de dos mil dos y sus pretensiones accesorias; **nulo** lo actuado y, renovando el acto de calificación de la demanda, declaró **improcedente** la demanda interpuesta respecto a la capitalización de intereses y generación de intereses moratorios y sus pretensiones accesorias; asimismo, declaró **improcedente** la demanda en el extremo referido a la segunda pretensión principal y sus pretensiones accesorias. Atendiendo a las infracciones que son materia de pronunciamiento, se tendrán en cuenta solo los fundamentos relacionados a las mismas. Así, tenemos que el Juzgado determina que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5148-11-2018 no emitió pronunciamiento respecto a los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, que fueron cancelados por compensación con el saldo del ejercicio dos mil uno; por lo que establece que la parte demandante debió haber impugnado en su oportunidad la citada resolución del Tribunal Fiscal, respecto a dicho extremo, alegando que en la reliquidación que se ordenó efectuar se omitió lo relativo a la compensación que se realizó con el saldo del ejercicio del dos mil uno, respecto de los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, pero no lo hizo. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número veintiuno, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y nueve a ciento noventa y ocho), resolvió confirmar en parte la sentencia del quince de octubre de dos mil veintiuno en cuanto declaró infundada la primera pretensión principal en el extremo referido a la compensación de los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, y, en el extremo relacionado a la capitalización de intereses, señalando que dicho extremo debe entenderse como infundado, entre otros. La Sala Superior establece entre los principales fundamentos que guardan relación con las infracciones normativas interpuestas, que la parte accionante se limitó a sustentar el origen de la compensación realizada para cancelar los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, pero no precisó ni acreditó que tales conceptos hubiesen sido excluidos de la reliquidación realizada por la SUNAT al momento de emitir la Resolución de Cumplimiento N° 0150210000087 ni refutó lo expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019, por lo que si la demandante consideraba que determinado concepto no había sido incluido en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, se encontraba en la obligación de ofrecer elementos de prueba concluyentes que permitiesen constatar dicha circunstancia, lo cual no hizo. **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento

por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo 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 declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la 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, derecho a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable, a la motivación, entre otros. **3.2.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: [E]l derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la



interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.3.** Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las 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<sup>4</sup>, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. **CUARTO.** En atención al marco glossado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **4.1.** Iniciamos resumiendo los argumentos expuestos por la parte recurrente que sustentan la infracción a los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regula el principio del debido proceso en su aspecto referido a la debida motivación; así como al inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil y al artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>5</sup>. En síntesis, consisten en que la sentencia de vista materia del recurso contiene una motivación inexistente o aparente al no tener en cuenta sus argumentos, consistentes en que el recálculo efectuado mediante la Resolución de Intendencia N° 015021000087 no consideró los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos. **4.2.** Estando a las ideas que respaldan la causal casatoria, tenemos que para determinar si un pronunciamiento específico ha cumplido con el deber de motivación, en su expresión de congruencia procesal, conviene recordar que la satisfacción de dicho deber no se cumple con la sola expresión escrita de las razones internas que han determinado al juzgador a decidir la controversia en un sentido determinado, sin importar cuáles sean estas; sino que, por el contrario, demanda irrenunciablemente la existencia de un **exposición clara y coherente en la sentencia** que no solo explique sino que justifique lógicamente la decisión adoptada, con base en las pruebas y **los hechos alegados por los justiciables**, y con atención a las normas jurídicas aplicables al caso. En esa línea, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia de vista recurrida, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación y determinar si estos han guardado la logicidad y congruencia que se exige. **4.3.** Del análisis de la sentencia materia de casación, se aprecia que cumple adecuadamente con los parámetros de validez que el derecho al debido proceso e intrínsecamente el de motivación exigen. Así, se advierte que la Sala Superior ha delimitado el objeto de pronunciamiento en el tercer considerando estableciendo que este radica en determinar si “en la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, se omitió considerar a los pagos a cuenta cancelados vía compensación [...]”, entre otros; y ha cumplido con emitir pronunciamiento sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge del cuarto al séptimo considerando. En efecto, se aprecia que, para absolver y estimar los agravios planteados referidos a los pagos a cuenta, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, de fecha diez de julio de dos mil dieciocho se dispuso que la administración efectúe una nueva determinación de la multa teniendo en consideración

la reliquidación de la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos; que por Resolución de Intendencia N° 0150150001813 en cumplimiento por lo dispuesto por la resolución del Tribunal Fiscal antes mencionada se rectificó la deuda tributaria y se ordenó proseguir con la cobranza de la Resolución de Determinación N° 012-003-009931 y la Resolución de Multa N° 012-002-0009726; que el artículo único de la resolución de Intendencia antes mencionada fue sustituido por lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, del diez de diciembre de dos mil dieciocho; que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019, del veintitrés de julio de dos mil diecinueve, se resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150150001813, sustituida por la Resolución de Intendencia N° 0150210000087; y que, con fecha treinta y uno de octubre de dos mil trece, se expidió la Resolución de Intendencia N° 0150150001263); así como las premisas jurídicas (inciso 6 del artículo 13 de la Constitución Política del Estado; artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta; inciso 3 de los artículos 122 y 196 del Código Procesal Civil; artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; Decreto Legislativo N° 981; Decreto Legislativo N° 969; Ley N° 30230), todo lo cual le permitió llegar a la conclusión de que la empresa demandante debió acreditar en su oportunidad que los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos fueron excluidos de la reliquidación realizada por la SUNAT en cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018; motivo por el cual, concluye que la justificación interna que fluye de la recurrida ha sido satisfecha. **4.4.** Respecto a la justificación externa de la decisión recurrida, esta Sala de casación considera que la justificación externa realizada por la Sala Superior es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas **contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional**, que son las correctas para resolver la materia en controversia fijada por las instancias de mérito, al haber atendido a los términos de lo que fue objeto debatible y puntos controvertidos fijados en sede de instancia. En atención a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó el colegiado superior es la adecuada. **4.5.** En esa perspectiva, se verifica que la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, que le han servido para confirmar en parte el extremo del fallo apelado referido a la compensación de los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, en la medida que se verifica que se ha pronunciado respecto de los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio mencionado, aludidos como agravio por la parte recurrente en su recurso de apelación, estableciendo que no basta con alegar la compensación efectuada, sino que se debió acreditar que los pagos a cuenta fueron excluidos de la reliquidación y que tampoco contradijo lo expuesto por el tribunal administrativo en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019, con lo que se verifica que la Sala Superior sí se pronunció sobre dicho agravio en el párrafo tercero del cuarto considerando. **4.6.** Asimismo, cabe agregar que la propia recurrente reconoce que la sentencia de vista contiene una motivación referente a los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, pues en su recurso afirma lo siguiente: [...] si bien en el considerando cuarto [...] **señala las razones** por las cuales considera que los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio 2002 sí fueron considerados en la reliquidación del Impuesto a la renta de dicho año, no analiza lo que fue cuestionado directamente por nuestra parte en el recurso de apelación. [Énfasis agregado] Todo ello, corrobora el hecho de que no estamos ante un caso de motivación aparente, puesto que la Sala Superior sí cumplió con exponer las razones que la llevaron a desestimar el argumento de la parte demandante, es decir, si se dio cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión y se dio respuesta a los agravios de la recurrente<sup>6</sup>; por otro lado, se evidencia que la parte recurrente en realidad no está conforme con el criterio del colegiado superior, lo cual no es posible analizar por medio de la causal procesal invocada, ya que la misma no puede servir como un medio para el replanteo o revisión del criterio adoptado por los jueces superiores, motivos por los que la infracción normativa procesal debe ser desestimada. **Análisis de la infracción normativa de índole material QUINTO.** Para realizar el análisis de la infracción normativa planteada, es pertinente tener en cuenta, a modo de recapitulación, que Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta sustenta la infracción objeto de análisis afirmando que pese a que acreditó los pagos a cuenta efectuados, estos no fueron tomados en consideración por la Sala Superior; asimismo, alega que la sentencia contiene una manifiesta

inconsistencia y contradicción en el mismo párrafo de la sentencia al referirse al monto del saldo a favor correspondiente al año dos mil uno, y que se hizo mención a una resolución que no guarda relación con el caso de autos, referida a aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones. **5.1.** Teniendo en cuenta ello, corresponde tener en cuenta que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N° 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo —cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano—; obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.2.** Con la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **5.3.** Anotada la precisión que antecede, debemos partir teniendo presente lo que regula la norma antes indicada: Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF Artículo 88. Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes: b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo [...]. **5.4.** Ahora bien, las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo), son las siguientes: **a)** Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, se ordenó, entre otros, que la administración efectúe una nueva determinación de la multa teniendo en consideración la reliquidación de la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, y la confirmó en lo demás que contiene. **b)** La administración tributaria, por Resolución de Intendencia N° 0150150001813, del veintiuno de noviembre de dos mil dieciocho, dio cumplimiento a lo ordenado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, ordenando rectificar y proseguir la cobranza actualizada de la deuda tributaria de la Resolución de Determinación N° 012-003-0009931 y de la Resolución de Multa N° 012-002-0009726. **c)** Mediante Resolución de Intendencia N° 0150210000087, del diez de diciembre de dos mil dieciocho, se sustituyó los Cuadros N° 4 y N° 5 del Informe N° 014-2018-SUNAT/7D200-LARM, que sustentan la Resolución de Intendencia N° 0150150001813. **d)** Finalmente, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6770-1-2019 confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150150001813, del veintiuno de noviembre del dos mil dieciocho, sustituida por la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, del diez de diciembre del dos mil dieciocho. **5.5.** En ese panorama y de acuerdo a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que el debate en sede administrativa se circunscribió al cumplimiento de lo dispuesto previamente por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05148-11-2018. **SEXTO.** A efectos de emitir pronunciamiento sobre la alegada falta de consideración de los pagos a cuenta efectuados, inaplicándose el inciso b) del artículo 88 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario tener presente que en el cuarto considerando de la sentencia de vista se aprecia que la Sala Superior estableció lo siguiente: Siendo así, el importe correspondiente al saldo a favor al cierre del ejercicio 2001 que debía aplicarse en la determinación del Impuesto a la renta ejercicio 2002 ascendía a S/ 3, 20,959, advirtiéndose que dicho importe fue considerado por la

Administración Tributaria al emitir la Resolución de Cumplimiento N° 0150210000087, por lo que resulta válido que la RTF demandada haya confirmado el cálculo efectuado por la Administración Tributaria. En este contexto, de la revisión del escrito de demanda se desprende que la accionante se limita a sustentar el origen de la compensación realizada para cancelar los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio 2002, mas no precisa y menos acredita que tales conceptos hubiesen sido excluidos de la reliquidación realizada por la SUNAT al momento de emitir la Resolución de Cumplimiento N° 0150210000087, ni refuta la expuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 06770-1-2019, sin ofrecer ningún argumento que de forma cierta corrobore su alegado. **6.1.** De esta manera, es claro que el colegiado superior sí cumplió con verificar que la administración tributaria, al emitir la Resolución de Intendencia N° 0150210000087, tuvo en consideración el saldo a favor de la empresa recurrente al momento de reliquidar la deuda por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05148-11-2018. **6.2.** Al respecto, es pertinente tener en cuenta que, conforme al artículo 156 del Código Tributario, las resoluciones del Tribunal Fiscal deben ser cumplidas indefectiblemente por la administración tributaria, bajo responsabilidad, y el artículo en mención es claro al establecer que en este caso "la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que **no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados**" [énfasis agregado]. De esta forma, se puede colegir que no importa el sentido o los alcances del fallo emitido por el tribunal administrativo antes mencionado, o si la propia administración tributaria está en desacuerdo con el mismo, el mandato debe ser cumplido por la administración tributaria de forma ineludible emitiendo una resolución denominada por el citado artículo 156 como "de cumplimiento". **6.3.** Lo antes expuesto tiene relación directa con el principio de congruencia procesal, que también forma parte del debido procedimiento administrativo, ya que como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2730-2006-PA/TC, las manifestaciones del debido proceso son extensibles al procedimiento administrativo; y es en atención al principio de congruencia que la Administración, en este caso la SUNAT, tiene la obligación de pronunciarse sobre las alegaciones formuladas por los administrados en el procedimiento o en los medios impugnatorios, así como con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, en aplicación del artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, de acuerdo a lo señalado en el acápite anterior, pues por mandato de la ley en estos casos su facultad se ve limitada a resolver conforme a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal. **6.4.** Es por tal motivo que no se verifica que la Sala Superior haya incurrido en inaplicación del inciso b) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta o que no haya tenido en cuenta que al emitirse la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06770-1-2019 (que confirmó la resolución de cumplimiento consistente en la Resolución de Intendencia N° 0150150001813, sustituida por la Resolución de Intendencia N° 0150210000087) no se consideró los pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos, como erróneamente arguye la parte recurrente, ya que estas resoluciones fueron emitidas en estricto cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05148-11-2018, en la que los mencionados pagos a cuenta de enero a marzo del ejercicio dos mil dos no fueron objeto de pronunciamiento por el tribunal administrativo y, consecuentemente, la administración tributaria no tenía por qué pronunciarse al respecto al emitir las resoluciones de cumplimiento, de acuerdo al artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **6.5.** Por consiguiente, el citado artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta no era objeto de observancia por la administración tributaria, sino tan solo lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05148-11-2018; tampoco se configura como una norma de necesaria aplicación por el colegiado superior para determinar la validez de la Resolución N° 06770-1-2019, pues esta no podría haberse pronunciado sobre otro aspecto distinto al ya demarcado por el Tribunal Fiscal, máxime si, como bien lo han hecho notar la instancias de mérito, la parte recurrente tampoco alegó los pagos a cuenta en su oportunidad durante el procedimiento contencioso tributario, de lo que se verifica que con su demanda pretende introducir al debate de la validez de la Resolución N° 06770-1-2019 un argumento que no fue alegado en su oportunidad. Por todos estos fundamentos, debe declararse **infundada** la infracción invocada. **6.6.** Por último, a mayor abundamiento, es de remarcar que, si bien

la parte recurrente alega que ha demostrado la existencia de los pagos a cuenta por medio de la Resolución de Intendencia N° 0150150001263, es el caso que no corresponde que en sede casatoria se valore dicho documento<sup>6</sup>; pero, sin perjuicio de ello, es menester señalar que el mismo por sí solo no resulta suficiente para establecer fehacientemente la existencia de los pagos a cuenta y fue por tal motivo que la Sala Superior desestimó la pretensión en este extremo por falta de probanza, por lo que no es sustento suficiente para establecer la vulneración al inciso b) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, máxime si no es posible determinar si la resolución ha quedado firme o tiene la calidad de cosa decidida. **SÉPTIMO.** Por otro lado, es necesario señalar que los demás argumentos en que se sustenta la infracción normativa se refieren a inconsistencias o contradicciones del monto del saldo a favor pendiente de aplicación al cierre del año dos mil uno, y a la mención de una resolución que no guarda relación con el caso de autos. Al respecto, es necesario precisar que dichos argumentos no están referidos en modo alguno a la inaplicación del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino a evidenciar errores materiales cometidos por el colegiado superior. Por tales motivos, deben ser desestimados. **OCTAVO.** Por tanto, en atención a las consideraciones expuestas en los considerandos precedentes, se concluye que la sentencia de vista objeto de casación no ha incurrido en ninguna de las infracciones denunciadas por la empresa recurrente, y la decisión de la Sala Superior se encuentra acorde a derecho, por lo que corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta**, del diecisiete de enero de dos mil veintidós (fojas doscientos ocho a doscientos veinticuatro). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y nueve a ciento noventa y ocho), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Ferreycorp Sociedad Anónima Abierta contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Cabello Matamala. **SS. BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

<sup>4</sup> **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial** Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

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

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

<sup>5</sup> Debe tenerse en cuenta que, conforme a la parte resolutoria del auto de calificación, del veintidós de noviembre de dos mil veintidós, solo se menciona: "infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución política de Perú [...]". Sin embargo, la lectura del mencionado auto de calificación nos permite colegir que la infracción debe entenderse en el sentido indicado.

<sup>6</sup> Cfr. Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, del trece de octubre de dos mil ocho, fundamento jurídico 7, literal a).

<sup>7</sup> **Texto Único Ordenado del Código Tributario** Artículo 156. Resoluciones de cumplimiento [...]

Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. En este caso la controversia únicamente estará destinada a

determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados.

[...].

<sup>8</sup> La finalidad del recurso extraordinario [casación] no estriba en revalorar la prueba actuada, siendo su finalidad esencial el control jurídico de las resoluciones judiciales con el propósito de lograr la correcta observancia y aplicación del derecho objetivo material o procesal [...].

Casación N° 2001-2008-Apurimac, publicada en el diario oficial El Peruano el uno de diciembre de dos mil ocho.

C-2211753-4

## CASACIÓN N° 00307-2022 LIMA

**TEMA:** GASTOS DE MAESTRÍA, MERMAS, INAPLICACIÓN DE REGLAS DE CAPITALIZACIÓN DE INTERESES E INTERESES MORATORIOS POR EXCESO DE PLAZO PARA RESOLVER

**SUMILLA:** Conforme lo dispone el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional, los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, los mismos que desarrollan doctrina jurisprudencial vinculante, deben ser analizados en la capitalización de intereses moratorios, así como en la aplicación de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver.

Asimismo, corresponde analizar caso por caso la acreditación de las mermas. En el caso de autos, se requería acreditar las mermas de roturas de botellas a través de un informe técnico que contenga la información respecto a las pruebas y metodología realizada.

Por otro lado, respecto a los gastos de maestría, resultaba razonable que los mismos guarden una relación de necesidad con el mantenimiento de la fuente productora de renta. No obstante, ello debe ser evaluado caso por caso.

**PALABRAS CLAVE:** intereses moratorios por exceso de plazo, capitalización de intereses moratorios, gastos deducibles, mermas de existencias

Lima, treinta de marzo de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, las codemandadas y la demandante han interpuesto los siguientes recursos de casación: i) el codemandado **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diez de noviembre de dos mil veintiuno (folios 2300-2334 del EJE<sup>1</sup>); ii) la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del tres de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1855-1887); y iii) la demandante **Cervecería San Juan S.A.**, mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1890-1926). Estos recursos de casación han sido presentados contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del catorce de octubre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 1808-1844). Ésta revoca la sentencia de primera instancia<sup>2</sup>, en el extremo que declaró infundada la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal relacionada a la capitalización de intereses al 31 de diciembre de 2005 y, reformándola declaró fundada la demanda en dicho extremo, y como consecuencia, amparó su pretensión accesorio. Asimismo, revoca la sentencia en el extremo que declaró fundada la primera pretensión principal y accesorio, consistentes en los reparos por mermas por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría, y ordenó a la administración tributaria emitir nueva reliquidación con relación a los referidos reparos y la resolución de multa, e infundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios por exceso de plazo para resolver por parte de la administración tributaria; y, reformándola, declara infundada la primera pretensión principal conforme a los fundamentos expuestos al haberse determinado que los reparos se han emitido conforme a ley, así como su pretensión accesorio relacionada a la reliquidación de la deuda tributaria; y fundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver por parte de la administración tributaria y, como consecuencia, ampara su pretensión accesorio, disponiendo la reliquidación de la deuda tributaria y de la resolución de multa impuesta. Antecedentes Demanda El veintisiete de junio de dos mil



dieciocho, Cervecería San Juan S.A. interpone demanda contencioso administrativa (folios 496-576), con las siguientes pretensiones: **a) Primera pretensión principal o autónoma:** La nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01089-5-2018, que confirma la Resolución de Oficina Zonal N° 155014000553/SUNAT, por los reparos formulados a los gastos vinculados a mermas por "rotura de botellas no sustentadas" ascendentes a S/ 550,426.00 (quinientos cincuenta mil cuatrocientos veintiséis soles con cero céntimos) y "gastos por maestría a favor de Oscar Esquén", ascendentes a S/ 22,374.00 (veintidós mil trescientos setenta y cuatro soles con cero céntimos), de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2002. **b) Pretensión accesoria a la primera pretensión principal o autónoma:** Se ordene al Tribunal Fiscal disponga reliquidar la resolución de determinación excluyendo los reparos formulados a los gastos vinculados a mermas por "rotura de botella no sustentadas" y "gastos por maestría a favor de Oscar Esquén" de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2002; así como reliquidar la resolución de multa emitida por concepto de la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **c) Segunda pretensión principal o autónoma:** Solicita la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01089-5-2018 en el extremo que desestimó la inaplicación del cómputo de intereses moratorios por i) capitalización de intereses efectuada hasta el 31 de diciembre del 2005 y ii) excesiva demora en la resolución del procedimiento contencioso-tributario no atribuible a la empresa (fuera del plazo legal para resolver), respecto a la deuda tributaria por concepto del impuesto a la renta del ejercicio 2002 y multa vinculada, al haberse vulnerado el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas contemplado en el acápite 1.4 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **d) Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal o autónoma:** Se ordene al Tribunal Fiscal disponga la reliquidación de la deuda tributaria por impuesto a la renta del ejercicio 2002 y multa vinculada, a fin de que se excluyan los intereses capitalizados hasta el 31 de diciembre de 2005, así como los intereses moratorios por excesiva demora en la resolución del procedimiento contencioso-tributario. Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: **a)** Sobre el reparo por mermas por rotura de botellas no sustentadas, señala que la deducción del gasto por concepto de mermas indebidamente desconocida por SUNAT y posteriormente confirmada por el Tribunal Fiscal, se encontró sustentada en el informe técnico elaborado por SGS del Perú según lo contemplado en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, y en los demás documentos de sustento aportados por la empresa durante el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario. En esa línea, señala que la demandante cumplió con presentar todos los medios probatorios que permiten acreditar la procedencia de la deducción del gasto por concepto de mermas por rotura de botellas. **b)** Sobre el reparo por gastos por maestría a favor de Oscar Esquén, refiere que los gastos educativos cuya deducción es regulada por el inciso ii) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no se restringen a los gastos por capacitación. Por el contrario, dicho inciso permite la deducción de aquellos gastos que impliquen una motivación para el personal, como son los gastos por maestría. Adicional a ello, señala que el gasto por maestría también resulta deducible en virtud del criterio de causalidad regulado por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues a través de los conocimientos adquiridos el trabajador puede desempeñar mejor su labor, lo cual implica un beneficio para la empresa y permite establecer una vinculación directa entre el gasto incurrido y la generación de renta gravada. **c)** Sobre la inaplicación de los intereses moratorios por haber resuelto el Tribunal Fiscal fuera del plazo de ley la apelación, refiere que el tribunal administrativo ha excedido el plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario al momento de resolver la presente controversia tributaria. Dicho artículo establecía que el plazo máximo para resolver un recurso de apelación era de 12 meses desde que este ingrese al Tribunal Fiscal; ello ocurrió en octubre del 2010 y se ha resuelto la apelación casi 8 años después. En consecuencia y dado que la demora se dio por razones atribuibles al órgano administrativo, corresponde que se inapliquen los intereses moratorios generados por haber resuelto fuera del plazo legal. **d)** Aunado a lo anterior, sostiene que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos con los que cuentan para resolver los recursos planteados, y la exigencia que impone el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas que respete el derecho de los administrados a ser juzgados en un plazo razonable.

**Contestaciones de la demanda** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda (folios 579-600) con los siguientes fundamentos: **a)** Señala que el informe técnico que sustentaría la deducción de mermas no contiene de manera clara el sustento de las mermas contabilizadas, no muestra los importes que sirvieron como base para el cálculo de los porcentajes efectuados y muestran estadísticas y gráficos en términos porcentuales; y, sobre los gastos educativos, precisa que son deducibles los cursos de capacitación y no los de formación profesional. **b)** Asimismo, refiere que la resolución del Tribunal Fiscal en cuestión no contiene pronunciamiento sobre la procedencia o no de intereses moratorios. **La SUNAT** contesta la demanda (folios 567- 576) argumentando lo siguiente: **a)** Refiere que el informe técnico no muestra los importes que sirvieron de base para la elaboración de estadísticas y gráficos que adjunta y no acredita la metodología empleada y las pruebas realizadas; además, el gasto de maestría no es un gasto de capacitación que coadyuve a un mejor desempeño y no cumple con el principio de causalidad. **b)** Por otro lado, señala que no corresponde la inaplicación de capitalización de intereses ni la inaplicación de intereses moratorios. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del trece de noviembre del año dos mil veinte, el Vigésimo 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 interpuesta, únicamente respecto a la primera pretensión principal y su accesoria. Asimismo, declaró **infundada** la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal y su accesoria. Argumenta lo siguiente: **a)** La resolución del Tribunal Fiscal se encuentra viciada de nulidad al confirmar los reparos por mermas por rotura de botellas no sustentadas y por gastos de maestría, reparos que correspondería levantar tras el análisis de los documentos obrantes en los actuados administrativos y de las normas pertinentes. Por otro lado, refiere que se deben confirmar los extremos vinculados a la capitalización de intereses y al cómputo de intereses moratorios por excesiva dilación en la resolución del procedimiento contencioso-tributario. **b)** Sobre el informe técnico, el Juzgado indica que se observa el empleo de metodología y que se realizaron determinadas pruebas o evaluaciones, requisitos señalados en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta, por lo cual el reparo por mermas por rotura de botellas no sustentadas debe dejarse sin efecto, pues es evidente que la valoración del citado informe que hacen los demandados es subjetivo y carente de asidero probatorio. **c)** Sobre la capitalización de intereses, se encuentra prevista en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la demandante, al solicitar la inaplicación del cobro de intereses capitalizados, contraviene el texto de dicha norma, motivo por el cual debe desestimarse dicho pedido. **d)** Respecto al interés moratorio por el exceso de plazo, debe dejarse establecido con relación a la inaplicación del cobro de los intereses moratorios durante el plazo en exceso legalmente señalado en el artículo 150 del Código Tributario, que el Tribunal Constitucional ha dejado establecido que no se puede eximir al contribuyente de las consecuencias de su propio incumplimiento bajo las alegaciones de la demora en resolver los recursos administrativos. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del catorce de octubre de dos mil veintiuno, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, resuelve la apelación en los términos siguientes: La Sala, con el Colegiado integrado por los magistrados Superiores Reyes Ramos, Medina Bonet y Méndez Suyón, resuelve: **1. Revocar** la sentencia contenida en la resolución número diecinueve de fecha trece de noviembre de dos mil veinte (folios 1212-1250), en el extremo que declaró infundada la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal y su pretensión accesoria relacionada a la capitalización de intereses por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y su multa vinculada; reformándola declara **fundada** la demanda en relación a dicho extremo, en consecuencia, **inaplicable la capitalización de intereses** por concepto de intereses realizada hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco por haberse vulnerado el principio de razonabilidad, disponiéndose la reliquidación de la deuda tributaria sin incluir los intereses capitalizados por los referidos conceptos. Asimismo, con intervención de los Jueces Superiores Vinata Medina, Méndez Suyón y Reyes Ramos, resuelve, además: **2. Revocar** la sentencia en el extremo que declaró: i) Fundada la primera pretensión principal y accesoria consistente en los reparos por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría, ordenando a la administración que emita nueva reliquidación con relación a

los referidos reparos y la resolución de multa. ii) Infundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios en exceso de plazo para resolver por parte de la administración tributaria. **REFORMÁNDOLA** declara: **i) Infundada** la primera pretensión principal y accesorio consistente en los **reparos por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría**. **ii) Fundada** la segunda pretensión principal en el extremo sobre la **aplicación de intereses moratorios en exceso de plazo para resolver** por parte de la administración tributaria y como consecuencia se ampara su pretensión accesorio, disponiéndose la reliquidación de la deuda tributaria y de la resolución de multa impuesta, conforme a lo establecido en la presente. Sus fundamentos son los siguientes: **a)** A fin de determinar la renta neta, corresponde efectuar las deducciones de gastos debidamente acreditados de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y cuya causalidad esté comprobada. En ese sentido, el literal f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento prevén la deducción de mermas, entendidas como aquella pérdida física en volumen, peso o cantidad de la existencia por causas inherentes a su naturaleza o a proceso productivo, por lo cual no podrían ser deducidas las mermas de existencias cuando el sujeto no las haya acreditado debidamente, dado que se requiere de un informe técnico para su acreditación, y ante su inobservancia no corresponde que sean deducidas. **b)** Respecto al reparo por gastos de maestría a favor de Oscar Esquén, indica que este tipo de gastos debe encontrarse referido a aquellas erogaciones que permitan efectuar de manera adecuada la labor, como los cursos de capacitación, pero no de formación profesional; en consecuencia, el gasto en cuestión debió ser considerado dentro del cálculo de la base imponible del impuesto a la renta de quinta categoría. **c)** Sobre el cómputo de intereses moratorios por la dilación en la resolución del procedimiento contencioso tributario, se ha vulnerado el principio del plazo razonable, dado que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal se han demorado en exceso al resolver los recursos administrativos de reclamación y apelación. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si proceden los gastos objeto de reparo, como son i) los gastos por mermas de botellas rotas no sustentadas y gastos de maestría otorgados a favor de Oscar Esquén a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, y ii) si corresponde la inaplicación de intereses moratorios por dilación en la resolución del procedimiento contencioso tributario. **Causales procedentes de los recursos de casación** Mediante auto de calificación de fecha uno de junio de dos mil veintidós (folios 484-515 del cuadernillo de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por la demandante Cervecería San Juan S.A., y los codemandados Tribunal Fiscal y SUNAT, por las siguientes causales: Recurso de casación de la Cervecería San Juan S.A. **Inaplicación del artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil.** La recurrente señala como argumentos principales: **a)** Que la sentencia de vista realiza una valoración aislada de los documentos como medios de prueba y que según la Sala Superior, el único medio de prueba válido para sustentar la deducción por mermas, es un informe técnico elaborado por la SGS del Perú S.A.C. y por ello no efectúa una valoración conjunta de los medios probatorios presentados. **b)** La Sala Superior ha desestimado que la empresa haya acreditado debidamente las mermas producidas en el ejercicio dos mil dos y atribuye el carácter de prueba tasada al Informe Técnico e incluso sin considerar el Informe complementario realizado por el mismo auditor (Carta de fecha veintiuno de diciembre de dos mil siete, elaborado por la SGS del Perú S.A.C.) **c)** La Sala Superior pretende atribuir el carácter de "prueba tasada" al informe técnico regulado en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y de manera excluyente, sería el documento que acredita las mermas para su deducción, desconociendo mérito probatorio a los otros documentos presentados y que se encuentran vinculados. **Interpretación errónea del inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior consideró que el Informe de Inspección N° 391561/61532 elaborado por SGS del Perú S.A.C., presentado en virtud de lo establecido en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no contenía de forma clara el sustento de las mermas

contabilizadas. **b)** A interpretación de la Sala Superior, el hecho de que la elaboración del Informe Técnico, se encuentre basado en data proporcionada por la empresa contratante, le resta mérito probatorio al Informe Técnico Legal y por ello, las mermas no se encuentran acreditadas. **c)** La verificación de las mermas debe partir de la propia documentación de la empresa y su análisis debe centrarse en su razonabilidad o no en virtud del tipo de actividad que realiza. Advierte que, en el caso de autos, la actividad económica principal del recurrente consiste en la elaboración, envasado y venta de cerveza y en consecuencia; como parte de la ejecución de dicha actividad, resulta necesario que el producto elaborado sea debidamente envasado en botellas de vidrio. **d)** Sobre la propuesta interpretativa de la norma, se entiende por merma a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionadas por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Así mismo, cuando la Sunat lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un Informe Técnico, que sustentara la deducción y el mismo debía ser emitido por profesional independiente, competente y colegiado, así como las pruebas realizadas, no estableciéndose requisito ni prohibición legal; en ese sentido, el referido Informe Técnico no pierde mérito probatorio por considerar otra documentación proporcionada por la empresa. **Inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil que recogen el derecho a la prueba y el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General que recoge el principio de razonabilidad.** Los argumentos que presenta la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior no ha considerado que el porcentaje de las mermas en cuestión, constituye una proporción totalmente inmaterial (1,224% de la producción total de botellas en el año 2002), evidenciándose la falta de análisis objeto y razonable de las pruebas en cuestión. **b)** La valoración probatoria realizada por la Sala no tomo como referencia el porcentaje de mermas que la recurrente pretende deducir en comparación con la producción total de botellas, así como la razonabilidad en el marco de su actividad económica. **c)** Invoca la Casación N° 25899-2018-LIMA respecto a la actuación de los medios probatorios y el derecho a prueba que se encuentra implícito en el derecho al debido proceso y que, la Sala Superior infringió al no valorar objetiva y razonablemente el material probatorio para acreditar la destrucción de un porcentaje mínimo y razonable de botellas de vidrio de una empresa cervecera que tiene como actividad económica la producción de cervezas San Juan, Pilsen y Cristal. **Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 945, de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta-aplicación indebida del criterio de generalidad.** La recurrente señala los siguientes argumentos: **a)** Respecto a los "gastos de maestría a favor de Oscar Esquén", la Sala Superior determinó que se ha transgredido el principio de generalidad (como un requisito aplicable al inciso ii) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) y en consecuencia, el principio de causalidad. Es así que, al calificar como un acto de liberalidad se desestima su deducibilidad. **b)** En el caso de autos, no resultaba aplicable el criterio de generalidad en el que la Sala ha fundamentado su decisión, por no encontrarse vigente en el ejercicio dos mil dos y el criterio de generalidad fue introducido por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el veintitrés de diciembre de dos mil tres que rigió para el ejercicio dos mil cuatro en adelante. **c)** Sobre la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, publicada el dieciocho de octubre de dos mil para sustentar la aplicación del criterio de generalidad al caso de autos establece solo la aplicación del referido criterio para el inciso I del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta y no para el inciso II. **d)** La "generalidad" solo servía para determinar si un concepto era incluido o no en el cálculo de la renta del trabajador y para propósitos de que tribute por 5ta categoría, pero no para determinar si el gasto era deducible para la empresa empleadora y que la norma que debió aplicarse era el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta conforme al texto vigente en el período acotado. **Interpretación errónea del inciso II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Los argumentos de la recurrente sobre esta causal, son los siguientes: **a)** La Sala Superior señala que el gasto de maestría en cuestión no la calificaría como un gasto educativo previsto en el inciso II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que éstos se encuentran referidos a gastos que permiten efectuar de manera adecuada la labor en la que se desempeñan, como es el caso de un gasto de capacitación y que resulta erróneo

que en los “gastos educativos” que conforman el referido inciso, no se encuentran comprendidos los “gastos de maestría”. **b)** El inciso ii en cuestión comprende dentro de los gastos educativos a los gastos por maestrías, dado que se trata de una inversión que la empresa realiza en el trabajador y le permiten desarrollarse profesionalmente y constituye un beneficio para la empresa además del desempeño de labores del trabajador. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal**

**Vulneración de lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional.** Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior incurre en una motivación aparente, por cuanto no ha efectuado un adecuado análisis de los actuados en sede administrativa para advertir la complejidad del asunto materia de controversia que origina mayor tiempo para resolver la apelación fuera del plazo legal. **b)** A la fecha de interposición del recurso de reclamación que ocurrió el once de enero de dos mil nueve, ya se encontraba vigente el cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario que fuera incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981, publicado el quince de marzo de dos mil siete que dispone la suspensión de intereses en etapa de reclamación; así como el primer párrafo del artículo 142 del Código Tributario. **c)** La Sala Superior sustenta su decisión en la aplicación de las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, las mismas que no constituyen un Precedente Vinculante. **d)** La Sala Superior no cumple con realizar un análisis de las sentencias citadas a fin de verificar si se ha vulnerado el plazo razonable. Aplicación indebida del control difuso dispuesto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior se limita a señalar que en mérito al criterio previsto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC para revocar lo analizado por el Juez de primera instancia. **b)** No se ha observado algún criterio como la fundamentación de incompatibilidad constitucional concreta, juicio de relevancia, examen de convencionalidad, presunción de constitucionalidad e interpretación conforme. **c)** Los jueces en los procesos judiciales a su cargo deben preservar la primacía de la norma constitucional y considerar la presunción de validez constitucional de las normas legales. **d)** Se debe partir de la presunción de constitucionalidad de la norma contenida en el artículo 33 del Código Tributario. Inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. El recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos principales: **a)** La Sala incurre en error en tanto inaplica el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al considerar que no corresponde el cobro de intereses moratorios por el tiempo en exceso para resolver el recurso de apelación, ello como consecuencia del incorrecto ejercicio del control Difuso. **b)** El artículo 33 del Código Tributario, no ha sido declarada inconstitucional y se encuentra en pleno vigor y que no existe norma jurídica que ordene la inaplicación de los intereses moratorios. **c)** El desarrollo normativo histórico del artículo 33 del Código Tributario a fin de establecer que correspondía la aplicación del su último párrafo, dado que el supuesto de hecho contenido en dicha norma se cumple, no existiendo un supuesto de excepción que impida la generación de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. **Recurso de casación de la SUNAT**

**Contravención al principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.** La recurrente fundamenta su causal señalando el siguiente argumento principal: **a)** Los intereses moratorios a cargo de la empresa demandante, le resultan aplicables porque poseen una naturaleza compensatoria y no sancionatoria; es decir, no deben ser inaplicados aun cuando se hubiera afectado el derecho a un plazo razonable en la tramitación de un procedimiento. **b)** La tasa de los intereses moratorios, en sede tributaria, se determina de acuerdo al artículo 33 del Código Tributario y que el Tribunal Constitucional ha evaluado mencionado artículo en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 3184-2012-PA/TC y N° 3373-2012-PA/TC y no se declaró su inconstitucionalidad, por el contrario, se ha exigido que se paguen los intereses moratorios. **Inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230.** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** La Sala Superior ha inaplicado la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230, a pesar de que la misma resulta indispensable para resolver la controversia vinculada a la inaplicación de

los intereses moratorios. **b)** Antes de la vigencia de la Ley N° 30230, no existía norma de naturaleza tributaria que establecía la suspensión de los intereses moratorios devengados en el exceso de plazo para resolver el recurso de apelación, y que recién con la entrada en vigencia de dicha norma se modificó el artículo 33 del Código Tributario. **c)** La aplicación de dicha disposición normativa hubiera dispuesto solo la suspensión desde el trece de julio de dos mil quince y no desde el veinte de septiembre de dos mil catorce al diecinueve de junio de dos mil diecinueve. **Inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir.** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior ha inaplicado los principios constitucionales que regulan el derecho tributario, como el de igualdad, reserva de ley y el deber de contribuir, establecidos en la Constitución del Estado. **b)** En virtud de dichos principios no se puede amparar la inaplicación de intereses moratorios dado que se encuentra acreditado que la demandante incumplió con sus obligaciones tributarias, debiendo asumir la obligación legal de pago de intereses, dicho obligación es exigida de forma igualitaria a todos los contribuyentes. **c)** La aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, asegura la plena vigencia del principio de igualdad en materia tributaria, dado que efectiviza que todos cumplan con su deber de contribuir oportunamente. **CONSIDERANDO PRIMERO.** El recurso de casación **1.1** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”<sup>3</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica. Esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>4</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación interpuesto por Cervecería San Juan S.A. SEGUNDO. Inaplicación del artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil; así como interpretación errónea del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 1.1** Al realizar la lectura de los fundamentos de ambas infracciones señaladas, estimamos que corresponde realizar el análisis conjunto, en tanto ambas infracciones se encuentran vinculadas al reparo por mermas por rotura de botellas, no sustentadas. Para lograr esta finalidad, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alegan en el recurso de casación: **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo [...] 1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento la autoridad administrativa competente deberá



verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley; aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos bilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. Artículo 166.-Medios de prueba Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa. En particular, en el procedimiento administrativo procede: 1. Recabar antecedentes y documentos. 2. Solicitar informes y dictámenes de cualquier tipo. 3. Conceder audiencia a los administrados, interrogar testigos y peritos, o recabar de las mismas declaraciones por escrito. 4. Consultar documentos y actas. 5. Practicar inspecciones oculares. **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. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 21.- Renta de Tercera Categoría Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: [...] c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, se entiende por: 1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. 2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción [...]. **1.2** Iniciamos el análisis casatorio haciendo mención a que la idea de aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini<sup>5</sup>: 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, “*Ürientamenti analitico-linguistici e teoria dell’interpretazione giuridica*”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dell’linguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **1.3** De esta manera, la denuncia de una causal por inaplicación de una norma debe implicar, por lo menos, los siguientes argumentos: **a)** La interpretación de la disposición normativa cuya aplicación se pretende **b)** La descripción de los hechos determinados por las instancias de mérito, los mismos que no pueden ser objeto de revaloración en sede casatoria **c)** La calificación de los hechos de la causa y la subsunción dentro del supuesto de hecho de la norma **1.4** Asimismo, respecto a la interpretación y dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini<sup>7</sup> que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto, calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de

solución) de una controversia específica. En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, interpretar significa atribuir un sentido a un texto o disposición normativa, cuyo resultado es precisamente la formulación de una norma<sup>8</sup>. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, una norma es el resultado de la interpretación de los textos o disposiciones normativas<sup>9</sup>. Señala Guastini<sup>10</sup> al respecto: Podemos llamar “disposición” a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de “norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa y la norma su resultado [...] La norma es una disposición interpretada [...]. Es decir, interpretar implica reconocer o asimilar el significado, sentido y alcance de una norma jurídica. **1.5** En ese sentido, esta Sala Suprema precisa que cualquier cuestionamiento a una “errónea” interpretación llevada a cabo por el órgano jurisdiccional y que se traduzca como ineludible o imprescindible para la solución del caso, debe implicar por parte del recurrente la formulación de la tesis interpretativa y los argumentos interpretativos correspondientes. **TERCERO. Análisis del caso concreto 1.1** Cabe precisar de forma preliminar que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que serán deducibles: “f) 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 [...]”. Asimismo, precisa el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que para la deducción de las mermas de existencias y cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas **mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente**. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. **1.2** Asimismo, el referido artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, además de consagrar el principio de causalidad, refiere que también se debe cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio, tales como la razonabilidad o normalidad), así como la exigencia de **cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones)**. **1.3** Ahora bien, con base en lo desarrollado en los puntos 3.1 y 3.2, la recurrente refiere que la sentencia de vista realizó una valoración aislada de los documentos que fueron presentados y que la única prueba válida para sustentar la deducción de mermas sería un informe técnico. Asimismo, sobre el requisito de acreditar la merma mediante un informe técnico, que se encuentra contenido en el inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el informe técnico presentado no pierde mérito probatorio por considerar otra documentación proporcionada por la empresa; en esa línea, señala que para continuar con las actividades de la empresa resulta necesario que el producto sea debidamente envasado en botellas de vidrio. **1.4** No obstante, aprecia esta Sala Suprema que la Sala Superior realizó una correcta interpretación sistemática de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el inciso f) de dicho artículo, respecto a la deducción de mermas y desmedros de existencias debidamente acreditadas, en concordancia con **el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**. En esa línea y tras la revisión de los actuados administrativos, señala el considerando séptimo de la sentencia de vista que, en el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria le requirió que explique las circunstancias por las que se originan las mermas por existencia de botellas rotas al momento de la producción, así como en qué etapa de la producción se genera la rotura, la forma de control de la cantidad de botellas rotas, instrumentos que utilizaba, la base legal que sustenta su deducción como costo o gasto para efectos del impuesto a la renta, copias de documentos que permitan acreditar el sustento de las roturas así como informes presentados por especialistas. Es así que, de la documentación presentada por la recurrente, señala la Sala Superior que el objetivo de presentar un informe técnico consiste en determinar si la calificación como merma se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada. Bajo este contexto, valora los medios probatorios presentados por la recurrente, como **i)** un cuadro denominado “Explicación de roturas por procesos”, **ii)** informe técnico sobre las causas de rotura de envases en las líneas de llenado emitido por CIA Manufacturera de Vidrio del Perú Ltda. S.A., **iii)** foja de libro diario, **iv)** reportes del movimiento de productos terminados y envases de Planta San Juan, y **v)**

dos reportes denominados “Cuenta 91300 - Rotura de Botellas - Producción Año 2002” y “Porcentaje Rotura de los envases en el año 2002”. De igual forma, la Sala Superior, en el considerando octavo de la sentencia de vista, procede a valorar el Informe de Inspección N° 391461/615332 elaborado por la División Industrial de SGS del Perú S.A.C., así como los documentos adjuntos, y refiere que: “[...] de dicho informe se puede advertir que no contiene de forma clara el sustento de las mermas contabilizadas, pues se advierte que sólo se ha basado en los cuadros de análisis y los informes de mermas proporcionados por la propia recurrente, por lo tanto las mermas no están debidamente acreditadas [...]” [énfasis agregado]. **1.5** En ese sentido, corresponde analizar caso por caso la acreditación de las mermas a fin de su deducción para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. En el caso de autos, si bien la actividad económica de la empresa recurrente se encuentra vinculada a la producción de cerveza, debía cumplir con acreditar de forma fehaciente y razonable las mermas de roturas de botellas mediante un informe técnico que contenga por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. **1.6** Finalmente, al no advertirse que la Sala Superior haya inapicado el artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil, y en tanto no se observa que la Sala Superior haya interpretado erróneamente el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde declarar **infundadas** estas causales de infracción normativa. **CUARTO.** Inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil, que recogen el derecho a la prueba, y del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de razonabilidad **1.1** Teniendo en cuenta que se declaró procedente el recurso de casación presentado por **Cervecería San Juan S.A.** por una causal de naturaleza procesal que denuncia la infracción de normas de carácter procesal, corresponde evaluar el fundamento que sustenta dicho medio impugnatorio, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú** Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. **Código Procesal Civil** Artículo 188.- Finalidad Los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. Artículo 197.- Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV.- Principios del Procedimiento Administrativo [...] 1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan o lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. **1.2** Ahora bien, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **1.3** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **1.4** El derecho al debido proceso comprende

también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental<sup>11</sup>, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil<sup>12</sup> y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS<sup>13</sup>. **1.5** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales sino también principios de nivel constitucional<sup>14</sup>. **1.6** Asimismo, sobre el derecho a la prueba y su exigencia de que sean valorados con base en criterios objetivos y razonables, refiere el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 6712-2005-PHC/TC que “[...] la valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito a fin de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado”. **1.7** En esa línea, resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **QUINTO. Análisis del caso concreto** En atención al marco legal descrito, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. De su revisión y análisis, se determina lo siguiente: **1.1** En el caso, la recurrente señala que la Sala Superior no valoró objetiva y razonablemente el material probatorio que permitía acreditar la destrucción de un porcentaje mínimo y razonable de botellas de vidrio. No obstante, aprecia esta Sala Suprema que el colegiado superior, luego de analizar los hechos en sede administrativa, procede en el considerando séptimo y octavo de la sentencia de vista a valorar los medios probatorios y, sobre el denominado Informe de Inspección N° 391561/615332, elaborado por la División Industrial SGS del Perú S.A.C.<sup>15</sup>, y que es presentado por la recurrente, precisa que: “[...] la Administración Tributaria determinó que independientemente haya sido emitido por un órgano competente e idóneo, **dicho informe no contenía de manera clara el sustento de las mermas contabilizadas por cuanto no muestra los importes que sirvieron de base para la elaboración de estadísticas y gráficos que adjunta**, ni tampoco las pruebas realizadas. [Énfasis agregado] **1.2** En ese sentido, si bien la recurrente alega que el porcentaje de mermas es razonable respecto a las mermas por rotura de botellas no sustentadas, no obstante, en el caso, la administración tributaria requirió a la recurrente acreditar las mermas por roturas de botellas. En ese sentido, el informe técnico elaborado por la SGS del Perú, presentado por la recurrente, y de acuerdo con lo evaluado por la administración tributaria, no cumplió con precisar en qué consistió la evaluación realizada y las condiciones en las que se realizó, así como su oportunidad; es decir, resultaba necesario que el informe técnico presentado por la empresa recurrente contenga dicha información que sirva como sustento de las mermas por roturas de botellas para calzar en lo contenido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **1.3** Es así que la Sala Superior, en atención a los antecedentes administrativos y a la normativa aplicable, analiza si las mermas por rotura de botellas fueron sustentadas correctamente y, en el caso, si el informe técnico contiene un análisis razonable de la calificación como mermas y demuestra que estas se encuentren dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por la recurrente, y señala—entre otros aspectos— que el referido informe se sustenta en cuadros estadísticos y reportes contables de mermas proporcionados por la misma recurrente. **1.4** Bajo este contexto y teniendo en consideración que el análisis de las mermas producidas, para su acreditación, debe efectuarse caso por caso, no pudiendo sustentarse de manera genérica con un informe que no esté vinculado concretamente a la merma deducida, en el caso de autos se ha verificado dicho análisis y las instancias de mérito han concluido que las mermas no se encuentran acreditadas, por lo que se declara infundada la demanda en tal extremo,

ya que no se ha acreditado la inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil, que recogen el derecho a la prueba, y del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de razonabilidad, y en consecuencia corresponde declarar **infundada** la causal denunciada. SEXTO. Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, de la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - aplicación indebida del criterio de generalidad, así como interpretación errónea del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta 1.1 Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación de Cervecería San Juan S.A. por causales de naturaleza sustantiva, denunciando la infracción de normas de carácter material y que ambas se encuentran relacionadas con el reparo a los **gastos de maestría a favor de Oscar Esquén**, corresponde realizar el análisis los fundamentos que sustentan dicho medio impugnatorio de forma conjunta, luego de lo cual se procederá a emitir un pronunciamiento. Para este objetivo, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los Gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo: entre otros [...]. **Tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356** Tercera.- Precisión de principio de causalidad Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo; entre otros. **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 20.- Renta Bruta de Quinta Categoría Para determinar la renta bruta de quinta categoría prevista en el inciso a) del Artículo 34 de la Ley son de aplicación las siguientes normas: [...] c) No constituyen renta gravable de quinta categoría: [...] 3. Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley. [...] **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. SÉPTIMO. Análisis del caso concreto 1.1 De forma preliminar, y como hemos ido desarrollando en el punto 3.2, nos remitimos al contenido del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya referido, que establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de los distintos gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. No obstante, en su primer párrafo, se encuentra consagrado el principio de causalidad, el cual 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 [...]. El mencionado artículo precisa también que se deben cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio, tales como la razonabilidad o normalidad), **así como la exigencia de cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones)**. 1.2 Ahora bien, el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que serán deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así

como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Al respecto, la recurrente refiere que la Sala Superior interpreta erróneamente el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en tanto establece que los “gastos de maestría” a favor de Oscar Esquén no se encuentran dentro de los “gastos educativos” que conforman el referido inciso. Asimismo, señala que la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre del 2000, solo establecía la aplicación del criterio de generalidad al inciso I) del artículo 37 y que el criterio de generalidad recién fue introducido por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el veintitrés de diciembre de dos mil cuatro en adelante. 1.3 Ahora bien, en el caso de autos, la cuestión controvertida consiste en determinar si proceden o no los gastos de maestría efectuados a favor de Oscar Esquén, ello a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. Dicho gasto reparado, conforme se advierte de los actuados administrativos, fue producto de un procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2002. Bajo dicho contexto, advierte esta Sala Suprema que en el considerando noveno de la sentencia de vista se señala que el criterio de generalidad era aplicable a estos gastos de maestría de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, y con la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356, que precisa el principio de causalidad. 1.4 En este extremo, aprecia esta Sala Suprema que el criterio de generalidad acotado se encontraba contenido en la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356, que fue publicada en el año dos mil. Dicha disposición normativa señalaba que: [...] para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo, entre otros**. Posteriormente, el artículo 24 contenido en el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, introduce una **modificación a los gastos deducibles de la tercera categoría**. Señala expresamente que: [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se **refieren los incisos I, y II de este artículo**; entre otros. Es decir, se incluye recién lo dispuesto en el inciso II) contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, mencionado inciso II) incluye a los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servicio. En consecuencia y por razón de temporalidad, en el caso no resultaba aplicable la modificatoria del último párrafo de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a un procedimiento de fiscalización sobre las obligaciones tributarias relacionadas al impuesto a la renta del ejercicio 2002 en lo concerniente a los gastos de maestría, pues continuaba siendo aplicable la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356, que señalaba que durante la vigencia de la referida disposición normativa la generalidad era aplicable solo para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo, es decir: “[...] Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese [...]”. 1.5 Asimismo, la recurrente afirma que la Sala Superior refiere que el gasto de maestría correspondiente al ejercicio 2002 no califica como un gasto educativo señalado expresamente en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece: “[...] Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor” [énfasis agregado]. Pues bien, en el caso concreto, el gasto de maestría corresponde a Oscar Esquén Madrid. Conforme obra en los actuados administrativos, son gastos por los estudios de maestría en Administración Estratégica, y consta en el acta de sesión de fecha 18 de junio de 2001<sup>16</sup> que se acordó nombrar como Gerente de Finanzas al Sr. Oscar Polo Esquén Madrid, y que goza de las mismas facultades otorgadas al Gerente de Administración. Posteriormente, en el acta de la sesión de Directorio de fecha 27 de enero de 2003<sup>17</sup>, figura su nombramiento como Gerente de Administración y Finanzas. Sobre ello, la Sala Superior señala en su considerando noveno sobre los gastos



educativos que: [...] las normas señalan su carácter de su deducibilidad al realizarse en procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus funciones, obligaciones, ello tratándose de gastos educativos, relacionados a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor en que se desempeñan, como se daría por los cursos de capacitación, pero no gasto de formación profesional [...].

**1.6** No obstante lo anterior, el caso analizado corresponde al ejercicio 2002, y se debe tener en consideración que por razones de temporalidad el criterio de generalidad era aplicable para lo contenido en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a la tercera disposición final de la Ley N° 27356 —de acuerdo a lo desarrollado en el punto 7.4 de la presente resolución— y no para lo dispuesto en el inciso II), cuya modificación fue introducida en forma posterior, por lo que no resulta aplicable al caso. Corresponde, pues, analizar si los gastos por maestría son deducibles para efectos del impuesto a la renta y si cumplen con el principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta desde una perspectiva amplia, en tanto la deducción no se encuentra expresamente prohibida. En esa línea, al ser un gasto de maestría en Administración Estratégica, gasto efectuado para fortalecer el manejo de herramientas de producción en un trabajador que figura como gerente de Finanzas en el período materia de reparo, resulta razonable que dicho gasto guarde relación de necesidad con la especialidad del beneficiario, lo cual evidentemente redundará en el mantenimiento de la fuente productora de renta, cumpliendo el principio de causalidad exigido. Resulta evidente, pues, que la Sala de mérito resolvió cometiendo una infracción de las normas referidas, conforme a lo denunciado en el recurso, por lo que corresponde amparar esta causal.

**1.7** Por estas consideraciones, corresponde declarar **fundada** la causal por aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, de la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - aplicación indebida del criterio de generalidad, así como interpretación errónea del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal OCTAVO. Vulneración de lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional 1.1 Se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, por una causal de naturaleza procesal. Para efectuar el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

**Constitución Política del Perú** Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Código Procesal Constitucional Artículo VII.- Control difuso e interpretación constitucional Cuando exista incompatibilidad entre la Constitución y otra norma de inferior jerarquía, el juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución. Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular. Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional. **1.2** En principio, señalemos que 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. **1.3** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 6 del Expediente N° 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (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". **1.4** El Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. 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. **1.5** Finalmente, sobre la motivación aparente, señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC (caso *Flor de María Llamoya Hilares*), lo siguiente: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. NOVENO. Análisis del caso concreto **1.1** En el caso, el recurrente señala que la Sala Superior ha incurrido en una motivación aparente, en tanto no efectúa un análisis fáctico y jurídico, y no presenta los fundamentos suficientes que justifiquen su decisión. No obstante, esta Sala Suprema aprecia que en la sentencia se desarrolla el punto correspondiente al incremento de la deuda tributaria por capitalización de intereses, tomando en cuenta la **Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca)**. Asimismo, desarrolló su vinculación con la vulneración al principio de razonabilidad, al haberse incrementado su deuda, lo que ha originado una afectación al patrimonio. Destaca la relevancia del principio de razonabilidad y refiere que: [...] la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto de quintuplicarla [...] **5.5.** Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional [...]. [Énfasis nuestro] **1.2** Sobre el cómputo de intereses moratorios por excesiva dilación en la resolución del procedimiento contencioso administrativo, la Sala Superior realizó una fundamentación acorde a la doctrina jurisprudencial vinculante prevista en el artículo VI del título procesal constitucional y precisó lo contenido en los fundamentos 68 a 71 de la **Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC, de fecha diez de mayo de dos mil dieciséis (caso Medina de Baca)**, respecto a la extensión del plazo para resolver por causas ajenas al contribuyente, que lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad; ello aunado a la sentencia del **Expediente N° 4532-2013-PA-TC (caso Icatom S.A.)** y otras sentencias, como las de los Expedientes N° 2051-2016-PA/TC N° 225-2017-PA/TC. **1.3** Bajo ese contexto y de acuerdo a lo contenido en el considerando décimo segundo de la sentencia de vista, de los actuados administrativos se advierte que "[...] la Administración Tributaria excedió el plazo legal para resolver el recurso de reclamación por un año, cinco meses y 10 días [...] el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación por ocho años, seis meses y quince días [...]". **1.4** Se advierte que la Sala Superior ha presentado los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan su decisión, no solo basándose en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC; pues también ha explicado las razones por las cuales considera que lesionar el derecho al plazo razonable en suficiente para inaplicar los intereses moratorios, expresando la ratio decidendi de la resolución de la materia controvertida. De este modo, en el caso, no se advierte vulneración alguna a la debida motivación de resoluciones judiciales, pues se evidencia, por el contrario, un análisis adecuado que responde al mérito de lo actuado en el proceso y resuelve con apego a criterios vinculantes establecidos por el máximo intérprete de la Constitución Política del Perú, por lo cual la causal invocada deviene **infundada**. **1.5** Por estas consideraciones, al no acreditarse que la Sala Superior vulneró lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por

contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional, corresponde declarar **infundada** esta causal. DÉCIMO. Aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú 1.1 Habiéndose declarado procedente la causal de infracción normativa contenida en el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan dicho medio impugnatorio, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú** Artículo 51.- Supremacía de la Constitución 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. [...] Artículo 138.- Administración de Justicia. Control difuso La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes. En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior. **DÉCIMO PRIMERO. Análisis del caso concreto** 1.1 Antes de realizar un análisis de la causal de infracción normativa invocada, corresponde señalar que la doctrina jurisprudencial se encuentra establecida en el artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, el cual establece: "[...] Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional". En esa línea, se colige que existe un mandato preciso y obligatorio para que los jueces y tribunales acaten las resoluciones que constituyan doctrina jurisprudencial a fin de resolver las controversias planteadas. Con ello, hacemos referencia a las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013PA/TC, que ratifica el criterio vertido en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC, que dispone su aplicación para los casos similares en torno a la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para resolver el recurso de apelación en sede administrativa, por transgredir el derecho a recurrir de los contribuyentes así como el principio de razonabilidad, pues es responsabilidad de dichas entidades cumplir con los plazos establecidos en el Código Tributario. 1.2 El carácter vinculante de las sentencias referidas y que son desarrolladas por la Sala Superior como parte de su fundamentación, se agrega que el Tribunal Constitucional, en un fallo reciente contenido en el Expediente N° 03523-2021-PA/TC, publicado el once de febrero de dos mil veintitrés, de conformidad con el artículo VI del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, ha fijado un precedente vinculante sobre la aplicación de los intereses moratorios en los procesos tributarios, estableciendo las siguientes reglas: **Regla sustancial:** A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado. Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable. **Regla procesal:** En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser

resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo. 1.3 Bajo este contexto, advierte esta Sala Suprema que la sentencia de vista ha fundamentado la validez del principio de razonabilidad a través de la doctrina jurisprudencial, las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y la normatividad sobre la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, así como los intereses moratorios generados por el exceso del plazo para resolver. Es así que, al no encontrarse acreditado que la Sala Superior haya aplicado indebidamente el control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú, corresponde declarar **infundada** esta causal. **DÉCIMO SEGUNDO. Inaplicación del artículo 33 del Texto Único del Código Tributario y del artículo 156 del Texto Único del Código Tributario** 1.1 Citemos los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Código Tributario, modificado por la Ley N° 30230, vigente desde el 13 de julio de 2014** Artículo 33.- La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. [...] Artículo 156.- Resoluciones de cumplimiento Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad. En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de treinta (30) días hábiles de recepcionado el expediente, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto. **DÉCIMO TERCERO. Análisis del caso concreto** 1.1 En el caso, resulta relevante lo desarrollado por el Tribunal Constitucional con relación a la regla de capitalización de intereses y los intereses moratorios: **13.1.1. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca)** En este pronunciamiento, se delimitó como controversia objeto de análisis la constitucionalidad de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de estos durante el trámite del procedimiento contencioso administrativo; no obstante, en el desarrollo de la sentencia, se enfatiza el primer tema. Respecto a la **aplicación de la capitalización de intereses**, se concluye que esta es inconstitucional, en tanto transgrede el principio de razonabilidad, principalmente porque: "[...] es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación". Según el Tribunal Constitucional, independientemente de que los intereses moratorios no tengan naturaleza de tributo sino de sanción tributaria, deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en vasta jurisprudencia (Expedientes N° 02192-2004-AA/TC y N° 00535-2009-PA/TC, entre otros) y reconocido en la Ley N° 27444. Con relación a la aplicación de la regla de capitalización de intereses y el incremento del monto de la deuda tributaria, en los fundamentos 43 y 44 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC se estableció que el principio de no confiscatoriedad se transgrede "[...] cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad", y en el fundamento 54 se indicó que "[...] la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto quintuplicarla [...]". Respecto al **cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario**, el Tribunal Constitucional resalta que toda persona tiene derecho a cuestionar asuntos que considere controvertidos; y, posteriormente, concluye que: "[...] el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones [...]". Cabe precisar que en esta sentencia se consideraron las modificaciones incorporadas al artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dispuestas por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981 y el artículo 7 de la Ley N° 30230. **13.1.2. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC (caso ICATOM S.A.)** En este caso, se ahonda en el tema del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, para lo cual se parte del análisis de la vulneración del principio de razonabilidad. El Tribunal Constitucional reconoce que el derecho a

impugnar no tiene carácter absoluto y que, en algunas oportunidades, puede restringirse; por tal motivo, concluye que el cobro de intereses moratorios es constitucionalmente legítimo, siempre que estos se generen durante los plazos legales que la autoridad administrativa tributaria tiene para resolver los recursos administrativos. Y añade: “Lo que sí resulta **inconstitucional** es su cobro injustificado o **irrazonable** en el tramo en el que la **autoridad administrativa excede el plazo legal** por causas atribuibles a ella” [énfasis agregado]. En ese orden de ideas, se observa que en el criterio jurisprudencial no se hace diferenciación entre el plazo transcurrido en exceso para resolver recursos impugnatorios en instancia administrativa (ya sea en reclamación o apelación); por tanto, dicha situación permite asumir que la conclusión a la que arriba respecto a la suspensión de intereses moratorios devengados es aplicable en ambos casos, es decir, para los recursos de reclamación y de apelación. Ahora bien, en los fundamentos 30 a 50 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC se analiza la **garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo** y se señala que para determinar la violación de dicha garantía es necesario evaluar criterios como i) la complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta procedimental del administrado, iii) la conducta de la administración pública y iv) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado<sup>18</sup>. En el caso concreto que originó la emisión del referido pronunciamiento, el Tribunal analiza cada uno de los criterios y concluye que **las autoridades administrativas a cargo del procedimiento administrativo no actuaron de forma diligente y celeró a fin de resolver la controversia en un plazo razonable, con lo cual incurrieron en violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable**. Por último, se debe resaltar que en este pronunciamiento se insta a la SUNAT y al Tribunal Fiscal (como partes codemandadas) —y demás entidades competentes<sup>19</sup>— que, en adelante, no incurran en acciones u omisiones similares a las que motivaron la demanda de amparo. Por ello, en los fundamentos jurídicos 51 a 53 se desarrollan criterios que “deben tomarse en cuenta para la resolución de controversias similares”<sup>20</sup>: [...] **5. Sobre los efectos del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC** 51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del **principio de previsión de consecuencias**, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia. 52. En ese sentido, dicho criterio **no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos**, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contenciosos administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios. 53. **Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos** en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de **procedimientos contenciosos tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios**. [Énfasis nuestro]. 1.2 De ahí que el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 4082-2012-PA/TC, respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable y al principio de razonabilidad de las sanciones, ha sido ratificado con la sentencia emitida en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC; en este último pronunciamiento se ha indicado que las reglas jurídicas mencionadas son aplicables por las entidades estatales para casos similares, a casos en trámite o pendientes de resolución firme; entendiéndose que la inclusión —respecto a los efectos de esta sentencia— referida a su aplicación en fase de ejecución del procedimiento

o del proceso judicial, no debe atender contra la cosa decidida y la cosa juzgada. 1.3 Dentro de un escenario de justificación de las decisiones judiciales, debemos establecer que la ratio decidendi o las razones esenciales que justifican un precedente, cuando están razonablemente motivadas, además de contribuir con los principios de igualdad y seguridad jurídica, alivian la carga argumentativa que le corresponde al juez al motivar su decisión. Es así que esta Sala Suprema ha señalado en la **Sentencia de Casación N° 6619-2021** emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, ha establecido en calidad de regla con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento lo siguiente: [...] 5.2.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. [...] 1.4 En esa línea, de la revisión de la sentencia materia de impugnación, tenemos que, conforme a lo señalado en ella respecto a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios y a los intereses moratorios generados por el exceso de plazo en que los codemandados se demoraron en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa y se verifica que el colegiado superior acreditó la demora del órgano administrativo en resolver y por causa atribuible al mismo, que ello ha generado un incremento de la deuda tributaria y que así se afectó el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas. 1.5 La Sala Superior ha sustentado su decisión en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2012-AA/TC, que ordenó que se aplique en todos los casos el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC, según el cual es inconstitucional el cobro de estos intereses y su capitalización vulnera el principio de razonabilidad. Ha seguido también los parámetros establecidos por este Supremo Tribunal. 1.6 En el presente caso y como advierte la sentencia de vista, la SUNAT y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos para resolver los recursos de reclamación y de apelación, de acuerdo a lo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, que señala que el plazo máximo para que resuelvan el recurso de reclamación es de 9 meses y el plazo para resolver la apelación es de 12 meses; por lo que se lesiona el derecho al plazo razonable, con el agravante de que es por causa atribuible al órgano administrativo. 1.7 Por tal motivo, resulta evidente que la **sentencia de vista no infringe por inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y el artículo 156 del Código Tributario**. En consecuencia, deviene en **infundada** la causal denunciada por el Tribunal Fiscal. **Recurso de casación presentado por la codemandada SUNAT DÉCIMO CUARTO: Contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; así como la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 y la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y deber de contribuir 1.1** Comencemos citando los dispositivos legales cuya infracción de alega en el recurso de casación: Código Tributario Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. [...] Código Civil Artículo 1242.- Interés compensatorio y moratorio El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. **Ley N° 30230 CUARTA.- Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente ley** Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses



contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas. Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia. **1.2** En el caso, la recurrente denuncia tres infracciones normativas de naturaleza material, las cuales serán desarrolladas de forma conjunta al estar relacionadas y al haber emitido un pronunciamiento similar en el recurso de casación presentado por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. **DECIMO QUINTO: Análisis del caso concreto 1.1** Respecto a la infracción normativa vinculada a la contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, así como la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 y la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y deber de contribuir; resulta relevante traer a colación lo ya desarrollado en los puntos 13.1 a 13.4, los cuales desarrollan el extremo referido a la capitalización de los intereses moratorios y los intereses moratorios por exceso de plazo en resolver y por causa atribuible al órgano administrativo. **1.2** Sobre el plazo razonable cuya vulneración se ha producido en el caso concreto, cabe agregar lo analizado por Ricardo Daniel Palermo, respecto a la garantía del plazo razonable, quien señala: **a)** La garantía del plazo razonable, entendido como herramienta básica para evitar la prolongación indefinida e injustificada de causas judiciales o administrativas, tiene en el ordenamiento argentino carácter constitucional, y por ello debe ser aplicado, de corresponder, por cualquier autoridad estatal, perteneciente a cualquiera de los tres poderes del Estado, con independencia del término de prescripción de las acciones. **b)** De acuerdo al texto constitucional, la incorporación de las normas convencionales se considera con carácter complementario a las declaraciones, derechos y garantías de la primera parte de la Constitución, a las que no modifican ni derogan en modo alguno, por la cual en el derecho argentino es posible aplicar la garantía del plazo razonable a las personas de existencia ideal, sin perjuicio del art. 1 inc. 2 de la Convención Interamericana de San José. **1.3** Respecto a la infracción normativa vinculada a la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 y, conforme a lo desarrollado en la presente resolución, advierte este supremo colegiado que la Sala Superior procede a evaluar que el tiempo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario hasta la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal origina un grave perjuicio a la parte administrada, razón por la cual se ha transgredido el plazo razonable por causa atribuible al órgano administrativo (en la reclamación y la apelación). En esa línea, si bien la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 refiere la regla sobre la no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario, cierto es también que se debe privilegiar el derecho al plazo razonable<sup>21</sup>, el cual también ha sido recogido por nuestro Tribunal Constitucional y es reconocido por el colegiado superior en el desarrollo de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4532-2013-PA/TC, que ratifica el criterio vertido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC respecto a la garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo. Asimismo, no se advierte una contravención del principio de razonabilidad; al contrario, se observa que el incremento excesivo de la deuda tributaria sea por la capitalización de intereses moratorios como por los intereses moratorios por exceso del plazo para resolver ha vulnerado el principio de razonabilidad. Tampoco advierte esta Sala Suprema que se hayan inaplicado los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y el deber de contribuir, en tanto las causas por el exceso de plazo se pueden atribuir al órgano administrativo. **1.4** Por las razones antes expuestas, en la sentencia de vista **no ha existido contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**; tampoco se advierte la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 ni la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir. Corresponde, pues, declarar infundadas estas causales. **Pretensión Accesorio** Considerando que, la demanda contiene pretensión accesoria respecto a las pretensiones principales, resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 87 del Código Procesal Civil que prescribe: "La acumulación objetiva

originaria puede ser subordinada, alternativa o accesoria [...]; y es accesoria cuando habiendo varias pretensiones, al declararse fundada la principal, se amparan también las demás"; pues bien, habiéndose determinado que las pretensiones de las cuales dependen las accesorias, referidas en un caso, a la reliquidación de la determinación de la resolución de multa emitida por concepto de comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del texto único ordenado del Código tributario, en lo que fuera aplicable, respecto del reparo amparado sobre gastos de maestría a favor de Oscar Esquén, corresponde amparar dicho extremo en lo que fuera aplicable. **1.5** En consecuencia, se debe declarar fundada la demanda respecto la pretensión accesoria a la primera pretensión principal o autónoma, en lo que fuera aplicable. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por los artículos 396 y 397 del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE: PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal, mediante escrito del diez de noviembre de dos mil veintiuno (folios 2300-2334 del EJE); e **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, mediante escrito del tres de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1855-1887 del EJE), en consecuencia **NO CASAR** el extremo de la sentencia de vista referido a la segunda pretensión principal o autónoma, así como el extremo de la pretensión accesoria a la segunda pretensión principal o autónoma, vinculada a la inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, e inaplicación de intereses moratorios por el exceso de plazo en resolver por parte de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal. **SEGUNDO: DECLARAR FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Cervecería San Juan S.A., mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1890-1926 del EJE), en el extremo correspondiente al **reparo por gastos de maestría**; en consecuencia, **CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del catorce de octubre de dos mil veintiuno (folios 1808-1844 del EJE), en el extremo correspondiente al reparo por gastos de maestría, y, actuando en sede de instancia, **REVOCAR EN PARTE** la sentencia apelada, y reformándola, **DECLARAR FUNDADA EN PARTE** la demanda presentada el veintisiete de junio de dos mil dieciocho, respecto de la primera pretensión principal o autónoma, solo en el extremo correspondiente al reparo por **gastos de maestría**; así como respecto de la pretensión accesoria a la primera pretensión principal o autónoma, en lo que resulte aplicable respecto del mismo extremo; en consecuencia, **SE DECLARA** la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01089-5-2018 y la nulidad parcial de la Resolución de Oficina Zonal N° 155014000553/SUNAT por el reparo de **gastos en maestría** a favor de Oscar Esquén, e **INFUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Cervecería San Juan S.A. en los demás extremos. **TERCERO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Cervecería San Juan S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de 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 **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> Expediente Judicial Electrónico.

<sup>2</sup> La resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número diecinueve, de fecha trece de noviembre de dos mil veinte (folios 1212-1250 del EJE).

<sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos. (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.

<sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.

<sup>5</sup> GUASTINI, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC: p. 249

<sup>6</sup> La interpretación implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa. Esta atribución o dotación de significado a una disposición normativa, en un escenario de ambigüedad y vaguedad del lenguaje, está vinculada al uso de técnicas, criterios o métodos de interpretación y construcción, tales como la interpretación literal, teleológica, sistemática entre otras.

Guastini, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica  
<http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>

<sup>7</sup> Sobre el punto, refiere también Guastini:

Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión. Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta ("in claris non fit interpretatio"). Cfr.,

- e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010. Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación —la interpretación prima facie— distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación “all things considered”). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV. Guastini, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. <http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>
- <sup>8</sup> GUASTINI, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, Centro de Estudios políticos y constitucionales; p. 26.
- <sup>9</sup> Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 010-2002-AI/TC:
- 6.2. La legitimidad de las sentencias interpretativas
34. La existencia de toda esta clase de sentencias del Tribunal Constitucional es posible sólo si se tiene en cuenta que, entre “disposición” y “norma”, existen diferencias (Riccardo Guastini, “Disposizione vs. norma”, en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1989, pág. 3 y ss.). En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se puede distinguir:
- a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y,
- b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma).
- <sup>10</sup> GUASTINI, Riccardo Estudios sobre la interpretación jurídica. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. P. 11
- <sup>11</sup> Constitución Política del Perú
- Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...]
5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.
- <sup>12</sup> 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.
- <sup>13</sup> 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.
- <sup>14</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:
- [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- <sup>15</sup> Denominado “Validación de Estudio Estadístico de Mermas - Año 2002 - Planta Pucallpa” y obrante de folios 195 a 210 del expediente administrativo digitalizado, tomo 18.
- <sup>16</sup> Obrante a folios 322 a 102 del Expediente Judicial Electrónico - Principal
- <sup>17</sup> Obrante a folios 328 a 331 del Expediente Judicial Electrónico - Principal
- <sup>18</sup> Específicamente, tales criterios se mencionan y desarrollan en el fundamento jurídico 33 de la acotada sentencia del Tribunal Constitucional.
- <sup>19</sup> Conforme al numeral 3 de la parte resolutive de la referida sentencia.
- <sup>20</sup> Este criterio también ha sido corroborado con la Sentencia del Expediente N° 2051-2016-PATC, del doce de noviembre de dos mil veinte (caso Paramonga), y la Sentencia del Expediente N° 225-2017-PATC, del veintiocho de enero de dos mil veintiuno (caso Telefónica).
- <sup>21</sup> Refiere el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2141-2012-HC/TC, respecto al plazo razonable:
3. El derecho a ser juzgado en un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso establecida en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución Política del Perú. El Tribunal Constitucional ha precisado que sólo se puede determinar la violación del contenido constitucionalmente protegido del mencionado derecho a partir del análisis de los siguientes criterios: a) la actividad procesal del interesado; b) la conducta de las autoridades judiciales, y c) la complejidad del asunto. Estos elementos permitirán apreciar si el retraso o dilación es indebido, lo cual, como ya lo ha indicado el Tribunal Constitucional, es la segunda condición para que opere este derecho.

C-2211753-5

## CASACIÓN N° 18654-2022 LIMA

**TEMA:** CAUSALIDAD EN GASTOS POR COMISIÓN, ACREDITACIÓN DE DESMEDROS Y PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

**SUMILLA:** No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37

de la Ley del Impuesto a la Renta.

El gasto por desmedro de existencias debe ser acreditado en los términos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta. Los intereses moratorios de pagos a cuenta se generan cuando el pago a cuenta no ha sido abonado de forma completa y oportuna, por tratarse de una obligación tributaria.

**PALABRAS CLAVE:** gastos deducibles, intereses moratorios por pagos a cuenta, acreditación de desmedro de existencias.

Lima, treinta de mayo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la empresa demandante Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú presento recurso de casación mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858 del EJE<sup>1</sup>) contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del dieciséis de mayo de dos mil veintidós (folios 801-821 del EJE), que confirmó la sentencia emitida en primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (folios 645-679 del EJE), que declaró infundada la demanda. Antecedentes Demanda El 10 de noviembre de 2020, Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú interpuso demanda contenciosa administrativa (folios 3-50). Señala las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02665-4-2020, únicamente respecto al extremo referido a los reparos confirmados por la Resolución de Intendencia N° 0150140010895/SUNAT vinculados con: i) reparo por gastos por comisión según convenio con Mitsui & Co. Ltd.; (ii) la deducción de provisión por desmedro de existencias; y, (iii) la aplicación de intereses moratorios y multas por supuestas omisiones referenciales en los pagos a cuenta; todos ellos relacionados con el impuesto a la renta del ejercicio 2007. **b) Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0150140010895/SUNAT respecto a los reparos señalados. **c) Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Determinación N° 012-003-0035467 a N° 012-003-0035479 y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0021372 a N° 012-002-0021384, vinculadas con la regularización anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil siete. **d) Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver los pagos indebidos que se hubieran efectuado. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda: **a)** Respecto al Reparo 1 vinculado a los gastos por comisión según Convenio con Mitsui & Co. Ltd. (en adelante Mitsui), refiere que las comisiones pagadas a Mitsui constituyen en sí, un menor precio por las ventas de cobre a dicho cliente, por cuanto debido a las particulares condiciones del acuerdo comercial, implicaba un ahorro en el pago de comisiones a agentes de ventas del exterior, y que las comisiones pagadas a Mitsui le permitieron materializar las ventas a un costo menor toda vez que la referida comisión le resultaba más económica que la contratación de un tercero que intermedie entre ambas empresas, los pagos se encuentran estrechamente vinculados a la generación de rentas gravadas por parte de la empresa. **b)** Sobre el reparo 2, vinculado a la provisión de desmedros de existencias, señala que la Administración Tributaria reparó la provisión por desmedros de existencias, tras considerar que: las destrucciones de las mismas, llevadas a cabo por la actora simultáneamente el 19 de diciembre de 2007, incumplieron el plazo mínimo de 6 días hábiles prescrito por el inciso c) artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, para la comunicación a la SUNAT; tomando en cuenta que las destrucciones se llevaron a cabo el 19 diciembre de 2007 y la carta mediante la cual se puso en conocimiento de la destrucción de las existencias a la SUNAT tiene como fecha el 12 de diciembre de 2007, y que el Tribunal Fiscal vulnera el principio de razonabilidad por no considerar las particularidades del caso referido y, que no se cuestiona la fehaciencia de las destrucciones realizadas, sino el conteo del plazo. **c)** Respecto al cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, producto de las acotaciones realizadas por SUNAT a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, explicó que el cobro de intereses moratorios resulta ilegal, ya que los anticipos fueron integra y oportunamente pagados en función a las variables que se conocían al momento del pago. Siendo establecido en la Casación N° 4392-2013-LIMA.

**Contestaciones de la demanda** El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos principales: **a)** No se puede evidenciar claramente que el Convenio de Comisión hubiera sido establecido como condición contractual para la compra de minerales por parte de Mitsui como señala la demandante, por lo que no se puede colegir que la deducción reparada haya constituido parte de la negociación en la transferencia del cobre refinado que incida en la determinación del precio final de venta, al no suponer la aplicación de un descuento sobre el valor de la venta pactado, por lo que no puede considerarse que se trataba de un gasto del giro del negocio. El gasto por comisión no es deducible y califica como una liberalidad, toda vez que dicho pago no tiene naturaleza de comisión mercantil al no evidenciarse la existencia de un acto de comercio efectuado por Mitsui que origine la obligación de pagar una comisión por parte de Southern Peru Limited. No se deduce la vinculación que justifique la necesidad del pago de la comisión como contraprestación del referido préstamo. **b)** Sobre el reparo a la deducción de provisión por desmedro de existencias no acreditado debidamente, el desembolso por desmedro no se encuentra acreditado fehacientemente, por cuanto el plazo mínimo que debe mediar entre la fecha en que se lleva a cabo la destrucción de existencias y la que comunica tal hecho es de 6 días hábiles. **c)** Respecto a la legalidad de la aplicación de los intereses moratorios por la modificación del coeficiente en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, corresponde la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en los casos en que se hubieran utilizado menores coeficientes; así también refiere que no existe norma jurídica alguna que ordene la inaplicación de los intereses moratorios para la configuración del supuesto argumentado por la demandante. **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT**, contesta la demanda, bajo los siguientes fundamentos: **a)** No es deducible la comisión mercantil, pues no se evidencia la existencia de un acto de comercio efectuado por Mitsui que origine la obligación de pagar una comisión por parte de Southern Peru Limited. **b)** Las deducciones de las comisiones pagadas a Mitsui constituyen liberalidades al no cumplir con el principio de causalidad al no constituir el pago de comisión una de naturaleza de comisión mercantil y no se encuentra sustentado en el contrato de compra de cobre maestro. En esa línea, la naturaleza del desembolso efectuado a favor de Mitsui corresponde a una liberalidad y no a un "gasto por comisión", como sostiene la demandante. **c)** La Administración Tributaria reparó la provisión por desmedros de existencias tras considerar que las destrucciones de existencias llevadas a cabo por la actora simultáneamente, incumpliendo el plazo mínimo de 6 días hábiles. **d)** Sobre los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, la demanda debe ser declarada infundada en tanto que el reparo por pagos a cuenta se encuentra arreglado a derecho y la Sala Suprema ha señalado en la Sentencia Casatoria N° 1714-2015-LIMA que no basta que el pago de las obligaciones tributarias sea oportuno, sino que también debe ser completo. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución número nueve, de fecha 30 de diciembre de dos mil 2021, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió declarar **infundada** la demanda, por considerar que: **a)** Si la parte accionante refiere de manera literal que esa comisión que se le paga a Mitsui es una retribución por el ahorro que genera al no tener que contratar un broker para colocar sus productos, equivaliendo a un descuento otorgado a favor de su cliente; eliminándose con ello riesgos, costos de recuperación y cobranzas en el exterior de las ventas, teniendo el beneficio del aseguramiento por parte de Mitsui del ingreso del cobre adquirido en el mercado asiático; entonces, ello da lugar a que se asuma (acorde a lo esgrimido por la adora) que Mitsui es el que se ha de encargar de colocar en el exterior los productos luego de que los adquiera en compra venta Mitsui. Pero ello no es mencionado el convenio de comisión, para entender la figura comercial. **b)** Sobre el Reparó 1, la parte demandante no ha logrado demostrar que lo que está desarrollado en el Comisión Agreement revista ser una comisión como negocio jurídico atípico, que sí se encuentra permitido como tal en el Common law, donde no participa un comitente a cambio de una comisión por el encargo realizado, por lo que debe señalarse que se aprecia de la revisión del contrato de comisión que éste ha sido celebrado según las leyes de estado de Nueva York, Estados Unidos de América, en el que se pactó además que cualquier controversia que surgiera sería resuelta según las leyes de dicho estado de la Unión Americana, situación

que no alcanza a afectar la relación existente entre la empresa demandante y la Administración Tributaria, dado que la relación jurídica entre éstas se origina en la ley, siendo que ambas partes se encuentran sometidas al ordenamiento Jurídico peruano, más aun si la empresa demandante que dedujo ese gasto de comisión, es una persona domiciliada en el Perú, y por ende contribuyente del Impuesto a la Renta. **c)** Sobre el Reparó 2, según lo dispuesto por el último párrafo del artículo 21 inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y advierte que tratándose de desmedro de existencias, la Administración Tributaria aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa. **d)** Finalmente, las reglas establecidas como vinculantes en la Casación N° 4392-2013 se centra específicamente en que no resulta 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 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, precisando que el juez seleccione el método de interpretación al tipo de disposición tributaria a interpretar. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del 16 de mayo de 2022, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia apelada que declara **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** La empresa no ha desvirtuado en modo alguno los reparos formulados por la Administración Tributaria en el caso concreto relacionados a gastos por comisión según convenio celebrado con Mitsui, a la deducción de provisión por desmedro de existencias, y la aplicación de intereses moratorios por omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del dos mil siete. **b)** Respecto al Reparó 1, no se ha acreditado en modo alguno que el Convenio de Comisión se hubiera establecido como condición contractual para la adquisición de minerales (cobre refinado) por parte de Mitsui. **c)** Respecto al Reparó 2, la empresa no cumplió con realizar la comunicación de la destrucción de las existencias dentro del plazo previsto en el artículo 21, inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, igual o mayor a seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevó a cabo la referida destrucción, requisito que la Sala Superior considera razonable. **d)** Sobre los intereses moratorios de pagos a cuenta, la empresa no efectuó el abono correcto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los periodos marzo a junio del dos mil siete, pues a efectos de calcular el coeficiente aplicable a dichos periodos, considero un Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil seis distinto al determinado como resultado de la fiscalización de dicho ejercicio, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0021909, confirmada por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 04897-3-2019, por lo que corresponde la aplicación de intereses moratorios a la diferencia determinada por la modificación de la base de cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. **Materia controvertida** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si corresponden los reparos por concepto de gastos por comisión según convenio con Mitsui, provisión por desmedro de existencias no acreditado debidamente; y aplicación de intereses respecto de las omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2007. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del 17 de agosto de 2022 la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Southern Perú Copper Corporation, Sucursal del Perú, por las siguientes causales: **Infracción normativa por indebida aplicación de las normas del Código de Comercio** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Pese a que la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil en lo que respecta a la figura del "Mandato Mercantil", pero aplica dicha figura al analizar la validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui. **b)** El Contrato



de Comisión celebrado entre la recurrente y Mitsui no califica como "comisión mercantil" ni se encuentra sujeto al Código Civil, Código de Comercio o ninguna ley peruana, dado que del texto de dicho contrato precisa que se encuentra regulado por la Ley de Nueva York; y, en consecuencia, no constituye como un contrato de "comisión mercantil". Es así que dichas comisiones abonadas por la recurrente son deducibles para efectos del impuesto a la renta. **c)** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema ya se ha pronunciado en un caso idéntico al presente referido al mismo reparo a las comisiones correspondientes al ejercicio dos mil tres, revocando la decisión expedida por la misma Sala Superior en el Expediente N° 9177-2013 y que se invoca en la sentencia de vista. **Infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos principales: **a)** La Sala Superior convalida la vulneración del principio de causalidad contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en virtud del cual son deducibles aquellos egresos en los que la empresa incurra para la generación de rentas que se encuentran gravadas con el impuesto y procede a rechazar la deducción del gasto por comisión hechos por la recurrente a Mitsui en el ejercicio dos mil siete, concluyendo que dichos pagos no habrían cumplido con el principio de causalidad y calificarían como liberalidades reguladas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y que prohíbe su deducción. **b)** La sentencia de vista no advierte que los pagos se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas por parte de la recurrente y que los contratos de préstamo, comisión y compraventa fueron negocios jurídicos vinculados, los cuales fueron celebrados con Mitsui que tuvo como contexto una específica realidad económica e integraron una red de negocios de comercialización de mineral. **c)** La comisión que se abonó a Mitsui no constituyó una liberalidad, sino que fue una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas y resultaron necesarios para la generación de rentas gravadas. **Infracción normativa al principio de razonabilidad** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Respecto al reparo por la provisión de desmedros por existencias, se evalúa la razonabilidad, dado que aun cuando se considere que la formalidad constituida por el plazo de comunicación hubiese sido incumplida, lo sustancial del caso es que las destrucciones en cuestión fueron fehacientemente realizadas y que la demora de un día ha sido intrascendente para efectos de lo sustancial que es la destrucción efectiva de las existencias sujetas a desmedro. **b)** La sentencia de vista ha desconocido la vulneración al principio de razonabilidad dado que señala que la norma tiene como propósito dar la posibilidad a Sunat de presentar la destrucción, pero no evalúa las circunstancias particulares para la demora de un día y tampoco de la naturaleza formal del requisito contenido en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el año dos mil siete y que no obsta que, en el presente caso es un tema no controvertido que se cumple con lo dispuesto en el artículo 37 inciso f de la Ley del Impuesto a la Renta conforme al cual son deducibles de la base imponible del impuesto a la renta los desmedros de existencias debidamente acreditados. **Infracción normativa por apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** Durante el ejercicio fiscal dos mil siete, la recurrente determinó y abonó oportunamente los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta según lo establecido en el artículo 85 inciso a de la Ley del Impuesto a la Renta. Es así que no es posible interpretar el inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 34 del Código Tributario para crear supuestos de incumplimiento no previstos expresamente ni tampoco aplicar intereses moratorios vía interpretación extensiva. **b)** La sentencia de vista se aparta indebidamente del precedente vinculante recaído en la sentencia de Casación N° 4392-2013 dado que la regla que establece el precedente vinculante establece la imposibilidad de realizar cualquier interpretación que tenga como resultado extender los efectos del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Código Tributario. **Infracción normativa por interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** Respecto a lo contenido en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el cálculo del coeficiente aplicable está sujeto a la definición y cuantía de dos elementos: el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior, información que únicamente se puede referir a aquella que el contribuyente posee al momento de determinar el pago a

cuenta del Impuesto a la Renta, es así que el objetivo de este artículo es obtener anticipos del impuesto a la renta que se aproximen- es decir, no son exactos- al impuesto que corresponderá pagar. Añade que el pago a cuenta es una obligación accesoria que depende del tributo que se sustenta, debiendo existir congruencia entre la determinación del pago a cuenta y el tributo a pagar que se calcula en base a la información que el contribuyente tiene al momento de abonar los "pagos a cuenta". **b)** Sobre lo contenido en el artículo 34 del Código Tributario y que respalda a la interpretación correcta del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, refiere que los intereses moratorios podrán ser exigidos en la medida que se incumpla con abonar el pago a cuenta exigible dentro del plazo de vencimiento señalado por ley en función a los elementos de cálculo existentes a la fecha de vencimiento del anticipo. **c)** La sentencia de vista, no sostiene una interpretación razonable, correcta y no extensiva de los artículos en mención ya que considera aplicable el cobro de intereses moratorios por los pagos a cuenta de enero a diciembre de dos mil siete pese a que la recurrente cumplió con abonar oportunamente conforme a la información con la que contaba en dicho momento en que, por ley, correspondía hacer el pago. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional."<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva SEGUNDO. Infracción normativa por indebida aplicación de las normas del Código Civil y Código de Comercio. 2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por causales de naturaleza sustantiva, denunciando la infracción de normas de carácter sustantivo, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan dicha causal, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. **2.2.** En el caso, es menester señalar que, de acuerdo con los argumentos de la recurrente, la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil en lo que respecta a la figura del "Mandato Mercantil", pero aplica dicha figura al analizar la validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui, no precisando expresamente la norma legal infringida. **2.3.** Para analizar la infracción propuesta, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción por aplicación indebida se alega, al verificar que son los dispositivos en los cuales se ha sustentado la sala civil al resolver el recurso de apelación: Código Civil Mandato Definición Artículo 1790.-

Por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante. Código Comercio Artículo 237.- Comisión mercantil Se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista. **2.4.** Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, la recurrente señala lo siguiente: **a)** Pese a que la Sala Superior no menciona expresamente al Código de Comercio o al Código Civil en lo que respecta a la figura del "Mandato Mercantil", pero aplica dicha figura al analizar la validez del reparo relacionado al pago de las comisiones a Mitsui. **b)** El Contrato de Comisión celebrado entre la recurrente y Mitsui no califica como "comisión mercantil" ni se encuentra sujeta al Código Civil, Código de Comercio o ninguna ley peruana, dado que del texto de dicho contrato precisa que se encuentra regulado por la Ley de Nueva York; y, en consecuencia, no constituye como un contrato de "comisión mercantil". Es así que dichas comisiones abonadas por la recurrente son deducibles para efectos del impuesto a la renta. **c)** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema ya se ha pronunciado en un caso idéntico al presente referido al mismo reparo a las comisiones correspondientes al ejercicio dos mil tres, revocando la decisión expedida por la misma Sala Superior en el Expediente N° 9177-2013 y que se invoca en la sentencia de vista. **2.5.** En dicho contexto, antes de ingresar en el análisis de la indebida aplicación de las disposiciones normativas 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 Guastini<sup>4</sup>: 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, "Ürientamenti analitico-linguistici e teoria dell'interpretazione giuridica", en U. Scarpelli (ed.), Diritto e analisi dellinguaggio, Milano, 1976. Por otra parte, el término "aplicación", especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **2.6.** De esta manera, la indebida aplicación de la ley se presenta cuando la norma de derecho en su alcance y significado es aplicada a un caso que ella no regula, es decir, cuando se aplica una ley impertinente al asunto que es materia de la decisión. En tal sentido, cuando exista una aplicación indebida de la norma, se ataca la impertinencia de la aplicación de la norma a la relación fáctica establecida<sup>5</sup>. Tratándose de la aplicación indebida de la ley, el juez puede incurrir en errores en iudicando o in procedendo. Los vicios en iudicando son los yerrores en que incurrir el juez al dirimir el conflicto, sea porque elige mal la norma sustancial, lo que lo lleva a aplicar un texto impertinente, sea por aplicar el que corresponde, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene; o por aplicar de manera incorrecta un dispositivo legal que no corresponde al caso. **TERCERO.** Análisis del caso concreto **3.1.** En el caso concreto, la recurrente señala como argumento principal que la infracción normativa se configura cuando la sentencia de vista invoca como sustento de su decisión el Código Civil y Código de Comercio, a efectos de analizar la naturaleza y alcances del Contrato de Comisión que se pactó bajo las leyes de Nueva York y su vinculación causal con el Contrato de Compraventa de Cobre. Añade que el Contrato de Comisión celebrado entre SPCC y Mitsui no es uno de "comisión mercantil" ni mucho menos se encuentra sujeto al Código Civil, Código de Comercio o alguna ley peruana. **3.2.** Al respecto, la sentencia de vista concluyó que, conforme a las disposiciones del Código Civil respecto a lo que debe entenderse por mandato y lo referido por el Código de Comercio con relación al concepto de comisión mercantil, para que se configure una comisión mercantil es necesario

que exista una operación comercial (mandato) y que el comisionista sea comerciante o agente mediador del comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista, señalando en este extremo: **SEXTO.** - Que, por su parte, el artículo 1790 del Código Civil prevé que el mandato es el contrato por el cual el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, y en interés del mandante; además el artículo 237 del Código de Comercio establece que se reputará comisión mercantil al mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista. **SETIMO.** - Que, de la normatividad glosada se desprende que: i) a fin de deducir válidamente un gasto se debe cumplir con el principio de causalidad, es decir acreditar la necesidad de incurrir en dicho desembolso a fin de producir la renta gravada o mantener la fuente productora de renta, y ii) para que se configure comisión mercantil es necesario que exista operación comercial (mandato) y que el comisionista sea comerciante o agente mediador del comercio. **3.3.** Con relación a lo señalado en la sentencia de vista, es pertinente hacer referencia al principio de supletoriedad<sup>6</sup>, que está vinculado a la relación entre las disposiciones de diversas ramas o subsistemas de nuestro ordenamiento jurídico, por la cual lo regulado en un cuerpo normativo puede ser aplicable a otro, siempre y cuando no sea incompatible, para evitar o prevenir la existencia de lagunas jurídicas. **3.4.** Con relación a la aplicación supletoria del Código Civil a otro tipo de relaciones jurídicas reguladas por otras leyes, el artículo IX del título preliminar del Código Civil señala lo siguiente: **Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil** Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza. **3.5.** Por otro lado, en el ámbito tributario prima el principio de especialidad y será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente: **NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO** En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. **3.6.** Con relación al principio de especialidad, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 54 de la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC<sup>7</sup> — emitida el veinticuatro de abril de dos mil seis—, señala: c) Principio de especificidad Esta regla dispone que un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima está en su campo específico. [Énfasis agregado] **3.7.** En el caso, se verifica que la controversia se encuentra vinculada con el reparo por gastos por comisión pagados a Mitsui, dado que la administración tributaria considera que la recurrente no acreditó la causalidad del referido gasto de conformidad con lo establecido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Por lo tanto, en virtud del principio de especialidad, se deben aplicar las normas tributarias pertinentes (Código Tributario y Ley del Impuesto a la Renta) y solo en cuanto no exista norma especial aplicable al caso se podrán aplicar otras normas (Código Civil o Código de Comercio), siempre que sean necesarias para dotar de contenido a las normas tributarias y no se opongan a las mismas. **3.8.** Ahora bien, obra en autos el Contrato de Préstamo del 11 de diciembre de 1998, mediante el cual Mitsui (prestamista) otorgó un préstamo a Southern Peru Limited (prestataria), actuando Southern Peru Copper Corporation como garante del prestataria. Cabe precisar que en dicho contrato se ha establecido que la validez, interpretación y la ejecución de este contrato y cualquier disputa relacionada con el mismo se rige y se determina de acuerdo con la ley normativa, reguladora y resolutive del Estado de Nueva York de los Estados Unidos de América: 14. Ley que Rige: Sometimiento a la Jurisdicción 14.1 Ley que Rige. **La validez, interpretación y la ejecución de este Contrato y cualquier disputa relacionada con este Contrato se rige y se determina de acuerdo con la ley normativa, reguladora y resolutive del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América** (excluyente de cualquier

opción del Estado de los reglamentos de la ley) y hasta donde es aplicable, la ley federal, normativa y resolutive de los Estados Unidos de América. [Énfasis agregado] 3.9. De lo antes señalado, se verifica que al referido contrato de préstamo le eran aplicables las disposiciones normativas del Estado de Nueva York. En tal sentido, la Sala Superior incurre en error al pretender exigir el cumplimiento de los requisitos legalmente determinados de un contrato típico de comisión mercantil de acuerdo a la normativa interna. En su efecto, no correspondía aplicar al presente caso las disposiciones del Código Civil (que regula el mandato) y Código de Comercio (que regula la comisión mercantil), como mal se ha establecido en la sentencia de vista materia del recurso. 3.10. Lo antes expuesto se condice con el derecho a la libre contratación, reconocido en los artículos 2 (inciso 14) y 62 de la Constitución Política del Perú, el cual se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad, el que, a su vez, tiene un doble contenido: i) libertad de contratar, que es la facultad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata; y ii) libertad contractual, que es la facultad para decidir, de común acuerdo, el contenido del contrato. 3.11. Conforme a lo precedentemente expuesto, en el presente caso, resulta evidente que, la Sala Superior ha aplicado indebidamente las normas del Código Civil y Código de Comercio peruanos, motivo por el cual la presente causal debe declararse fundada. CUARTO. - **Infracción normativa del artículo 37 y del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta 4.1.** A fin de realizar un análisis de los fundamentos contenidos en la causal de infracción normativa y emitir un pronunciamiento, pasaremos a señalar las disposiciones normativas cuya infracción se alega: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF Artículo 37.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley [...] **Artículo 44.-** No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: [...] d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37 de la Ley. [...] Principio de causalidad para la deducción de gastos 4.2. Antes de analizar las infracciones normativas es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>9</sup> el cual señala: 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, [...]. 4.3. Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N° 27356<sup>9</sup> señala lo siguiente: Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros. 4.4. En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín señala: En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.<sup>10</sup> 4.5. En relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación N° 02743-2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, señala lo siguiente: [...] Precísase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad. 4.6. En tal sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible como gasto para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: i) los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y ii) los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades

empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas. 4.7. Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no pueden ser considerados como gastos deducibles. 4.8. En consecuencia, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora<sup>11</sup>, la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas. 4.9. Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a afectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la exigencia de una acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley. QUINTO. - **Análisis del caso concreto 5.1.** La recurrente señala que en el caso de autos, la comisión que se abonó a Mitsui no constituyó una liberalidad; sino constituye una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas y si los mencionados pagos resultaron necesarios para la generación de rentas gravadas, al tratarse de comisiones que se acordaron en su momento para asegurar ventas de minerales a largo plazo así como para el otorgamiento de una línea de crédito a favor de SPCC que ingresó al país y fue dirigida a la realización de operaciones gravadas de la empresa demandante. En consecuencia, la Sala Superior ha calificado de manera errónea y en calidad de liberalidad no deducible del Impuesto a la Renta, al pago de comisiones, pese a ser relevante dentro de su estructura comercial y económica, dichos acuerdos suscritos. 5.2. Ahora bien, sobre lo alegado por la recurrente, corresponde a esta Sala Suprema realizar un análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta desde una **perspectiva amplia**, dicha disposición normativa establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de los distintos gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, no obstante en su primer párrafo se encuentra consagrado el principio de causalidad y el mismo 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 [...]". Por otro lado, la norma acotada precisa que se deben cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio tales como la razonabilidad o normalidad) así como la exigencia de cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones). 5.3. En esa línea y de la norma referida en el párrafo anterior, se debe tener en consideración que, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado "principio de causalidad", el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, resulta relevante que a fin de acreditar ante la Administración Tributaria la necesidad del gasto reparado – el cual se encuentra vinculado a los gastos por comisión, según Convenio con Mitsui & Co. Ltd. contabilizado en la cuenta de gasto 6792020060 – interés en soles y préstamos por el monto de S/ 1'154 560,00 (un millón ciento cincuenta y cuatro mil quinientos sesenta soles con cero céntimos) – se debe precisar en qué consisten las prestaciones acordadas por las partes que celebraron el contrato a fin de determinar si se cumplió o no con el principio de causalidad. Es así que, del estudio de los actuados administrativos, se tiene lo siguiente: a) De la traducción del Convenio de Comisión del once de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, el Contrato de Préstamo, suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., en cuyo literal A de los "Antecedentes", se advierte que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, de acuerdo al cual Southern Peru Limited venderá a dicha empresa cobre refinado en los términos especificados en el mismo, así como la posibilidad de celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado especificado en el mencionado



convenio de compra. **b)** Pues bien, del Convenio de Comisión, se verifica que el Contrato Principal de Compra de Cobre como el Contrato de Compra de Cobre Mitsui, a los que hace referencia el Contrato de Préstamo, fueron suscritos entre Mitsui & Co. Ltd. y la parte recurrente —bajo su denominación anterior Southern Peru Limited, Sucursal del Perú— la finalidad del contrato de compra venta fue garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su casa matriz, Southern Peru Limited, con Mitsui & Co. Ltd., en mérito al contrato de préstamo, según el cual, esta última debía cumplir con las obligaciones derivadas del Contrato de Compra de Cobre y el Convenio de Comisión. **c)** La comisión pagada a favor de Mitsui & Co. Ltd. corresponde a una obligación asumida por la recurrente como consecuencia del Convenio de Comisión suscrito por su casa matriz, a fin de garantizar las obligaciones contraídas por ésta en virtud de un contrato de préstamo. **d)** Los contratos realizados con Mitsui tuvieron como contexto una determinada realidad económica y fueron parte de una sola operación global de financiamiento dedicado a la comercialización de minerales, teniendo incluso en cuenta la modalidad del negocio, por lo que resultan ser gastos en los que se requería incurrir para el desarrollo del negocio. **5.4.** Teniendo en cuenta lo anterior, a fin de establecer si un gasto es deducible para determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría deben observarse los siguientes criterios: **0.** Los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva). **a.** Los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Por consiguiente, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que **razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas.** **5.5.** Con relación a que el pago de la comisión constituyó un ahorro para la recurrente, la administración tributaria indicó que tal hecho no acredita por sí mismo la prestación de un servicio y tampoco puede asimilarse dicho pago al tratamiento de un descuento, puesto que este último debe otorgarse con carácter general y responder a prácticas usuales en el mercado, más aún si el descuento debe otorgarse con relación a los bienes y servicios prestados por el vendedor y no en sentido contrario. Así, concluyó que, al no existir comisión, los pagos efectuados por tal concepto no cumplen con el principio de causalidad, por lo que formuló el reparo a los gastos registrados en la cuenta número 67100315. **5.6.** De otro lado, la sentencia apelada y la de vista concluyeron que, de la lectura del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, la recurrente no ha acreditado que las comisiones pagadas a Mitsui & Co. Ltd. puedan ser consideradas como gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta, al no cumplir con el principio de causalidad consagrado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. **5.7.** Por lo tanto, la controversia en el presente caso consiste en determinar si los gastos por comisión según convenio celebrado entre la recurrente y Mitsui & Co. Ltd. son deducibles del impuesto a la renta del ejercicio 2005; para tales efectos, se deberá verificar si dicho gasto cumple con el principio de causalidad. **5.8.** Para efectos de dar respuesta a la controversia es importante precisar que la recurrente constituye una sucursal de **Southern Copper Corporation**, empresa matriz que fue constituida el 12 de diciembre de 1952, según las leyes del Estado de Delaware de los Estados Unidos de América, bajo la denominación original de **Southern Peru Copper Corporation**. **5.9.** Posteriormente, el 07 de septiembre de 1996, se constituyó Southern Peru Holding Company, también de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, con la finalidad de actuar como compañía holding propietaria de la totalidad de las acciones de Southern Peru Copper Corporation, y efectuar un intercambio de las acciones del trabajo emitidas por la sucursal en el Perú, entregando a los titulares de la misma un número determinado de acciones comunes emitidas por Southern Copper Corporation en los Estados Unidos. **5.10.** De otro lado, el 31 de diciembre de 1995, Southern Peru Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Peru Limited y Southern Peru Copper Holding Company cambió su denominación social a Southern Peru Copper Corporation y, como consecuencia de este cambio de denominación, las actividades mineras de la compañía en el Perú se realizaron bajo la denominación de Southern Peru Limited, Sucursal del Perú. **5.11.** Asimismo, con efectividad al 31 de diciembre de 1998, se acordó la fusión de Southern Peru Copper Corporation y de Southern Peru Limited, por la cual la primera absorbe a la segunda y asume la totalidad de sus activos y pasivos, incluyendo a la sucursal en el Perú. Como consecuencia de la referida fusión, las actividades mineras

de la corporación en el Perú se realizaron nuevamente bajo la denominación de Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, o la denominación abreviada de Southern Peru. Del mismo modo, el 20 de octubre de 2005, Southern Peru Copper Corporation cambió su denominación social por la de Southern Copper Corporation. **5.12.** Ahora bien, en el mes de diciembre de 1998, Southern Peru Limited, casa matriz de la recurrente, que luego fue absorbida por Southern Copper Corporation, celebró una operación comercial con Mitsui, que involucró la existencia de los siguientes contratos vinculados: **a) Contrato de Préstamo**, por US\$ 100'000.000.00 (cien millones de dólares americanos), suscrito por Southern Peru Limited como prestatario, Southern Copper Corporation como garante y Mitsui como prestamista. **b) Contrato Colateral**, suscrito entre Southern Peru Limited, Mitsui y una entidad bancaria. **c) Contrato de Compraventa de Cobre Refinado**, suscrito por Mitsui como comprador y por Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú, como vendedor. **d) Contrato de Comisión**, suscrito por Southern Peru Limited y Mitsui, en el que, como consecuencia de la obligación de Mitsui de adquirir cobre refinado asumida en el contrato referido en el punto anterior, Southern Peru Limited se obligó frente a Mitsui al pago de una comisión por un importe de US\$ 32,000.00 (treinta y dos mil dólares americanos) mensuales. **5.13.** En el caso, con la finalidad de verificar si se cumple con el principio de causalidad, es pertinente detallar los términos del **Contrato de Préstamo**, del 11 de diciembre de 1998, mediante el cual Mitsui (prestamista) otorgó un préstamo a Southern Peru Limited (prestataria), actuando Southern Peru Copper Corporation como garante de la prestataria: **a)** De acuerdo con la “Sección 1 – La Transacción”, el objeto del contrato se pactó en los siguientes términos: Southern Peru Limited (prestataria), a través de su sucursal en Perú, celebrará un Contrato de Compra de Cobre con Mitsui (comprador). Asimismo, Southern Peru Limited, Mitsui (prestamista) y Banco de Tokio Mitsubishi Trust Company (agente colateral) celebrarán un Convenio y Cesión de Efectivo Colateral y Garantía por el cual Southern Peru Limited otorgará al agente colateral, en beneficio del prestamista, una cesión de todas sus “propiedades, derechos, títulos e intereses” que tuviere en el Contrato de Compra de Cobre con Mitsui. Aunado a ello, Southern Peru Copper Corporation (casa matriz) garantiza las obligaciones de pago de Southern Peru Limited en el Contrato de Compra de Cobre con Mitsui y el Convenio de Comisión Mitsui, los pagarés y cualquier otra obligación asumida por Southern Peru Limited bajo dicho contrato y los documentos de constitución (“Sección 2 – Préstamo” y “Sección 23 – Garantía de Southern Peru Copper Corporation”). **b)** Asimismo, en la sección 2 del referido contrato se acordó lo siguiente: Southern Peru Limited autorizará, emitirá y venderá al prestamista, y bajo los términos y condiciones del presente documento, el prestamista comprará a Southern Peru Limited pagarés en un monto principal agregado de hasta US\$ 100'000.000.00 dólares americanos a un precio igual al 100 % del monto principal. **c)** En la “Sección 11 – Ciertas Definiciones” del contrato de préstamo se estipuló que el Contrato Principal de Compra de Cobre es un contrato de compra de cobre suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui, como comprador, y que el Convenio de Comisión es aquel celebrado entre Southern Peru Limited y Mitsui. **d)** En la “Sección 23 – Garantía de Southern Peru Copper Corporation”, se lee lo siguiente: Southern Peru Copper Corporation garantiza incondicional e irrevocablemente al prestamista el pago debido y puntual del principal e intereses, si hubiera, de cada Pagaré (incluyendo los Montos Adicionales pagaderos por SPL con respecto al mismo, cualquier otro monto vencido y pagadero por SPL de acuerdo a los términos de este Contrato o los Documentos de Seguridad y todas las Obligaciones de Pago MCPA-MCA (de todo lo precedente, las “Obligaciones Garantizadas”) cuando y en el momento que vencen y son pagaderas, ya sea en el vencimiento establecido, por declaración de aceleración, redención o lo contrario, de acuerdo con los términos del mismo. En caso de falta por SPL, de hacer puntualmente dicho pago, SPCC acuerda hacer efectivo dicho pago puntualmente cuando y en el momento que vence y es pagadero ya sea en el vencimiento establecido por declaración de aceleración, redención o lo contrario, como si dicho pago fue realizado por SPL, y a pagar cualquier y todos los Montos Adicionales pagaderos con respecto a la sección 7.11. [...] SPCC por el presente acuerda que, en el caso de incumplimiento en el pago del principal o intereses sobre cualquier Pagaré u otra Obligación Garantizada, el Prestamista puede iniciar un proceso legal directamente contra SPCC para ejecutar esta garantía sin primero proceder contra SPL. **e)** En la “Sección 6.1 - Organización y Posición”, se pacta que el Contrato de Préstamo ha sido debida y

válidamente ejecutado y entregado, tanto por Southern Peru Limited y Southern Peru Copper Corporation, y que cada pagará, documento de garantía, el Contrato de Compra de Cobre Mitsui y el Contrato Principal de Compra de Cobre han sido ejecutados y entregados por Southern Peru Limited, los cuales constituirán una obligación legal, válida y obligatoria tanto de Southern Peru Limited como de Southern Peru Copper Corporation, y ejecutable contra cualquiera de ambas empresas, según el caso, de acuerdo con sus términos respectivos. Asimismo, dispone la "Sección 9.12 - Cumplimiento de los Contratos de Compra de Cobre de Mitsui; Modificaciones", que salvo que exista un contrato sustituto, Southern Peru Limited deberá cumplir puntualmente con los términos del Contrato de Compra de Cobre de Mitsui y hará los mejores esfuerzos para que dicho contrato permanezca vigente y eficaz durante su vigencia. f) Conforme con la "Sección 10 - Casos de Incumplimiento; Aceleración", si ocurriera, entre otras, cualquiera de las siguientes condiciones, el prestamista podía en cualquier momento (a menos que todos los incumplimientos hubieran sido remediados en ese momento), por aviso(s) a Southern Peru Limited o a Southern Peru Copper Corporation, declarar el vencimiento del monto principal agregado no pagado y los intereses devengados sobre los pagarés: (a) Southern Peru Limited incumpliera con el pago de cualquier capital o intereses bajo cualquier pagaré o cualquier comisión u otros montos bajo dicho contrato de préstamo o documentos de garantía, cuando el mismo esté vencido y pagadero y dicho incumplimiento continuara por 5 días; (b) Southern Peru Limited y/o Southern Peru Copper Corporation incumplieran con su obligación o con cualquier otro término contenido en dicho contrato de préstamo o en cualquier documento de garantía y dicho incumplimiento no sea solucionado dentro de los 30 días después del aviso escrito enviado por el prestamista a Southern Peru Limited; [...] (k) Southern Peru Limited no cumpliera con el pago de cualquier comisión debida bajo el Convenio de Comisión de Mitsui cuando el mismo vence y es pagadero, y dicho incumplimiento continuara por 5 días o no entregara todo o cualquier porción de los productos de acuerdo con los términos y condiciones del Contrato de Compra de Cobre o el Contrato Principal de Compra de Cobre y dicho incumplimiento no sea solucionado dentro de los 30 días del aviso por escrito enviado por Mitsui & Co. Ltd. a Southern Peru Limited. g) En la "Sección 11 - Ciertas Definiciones", se afirma que el Contrato Principal de Compra de Cobre es un contrato de compra de cobre suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., como comprador, de acuerdo al Anexo G adjunto, modificado de tiempo en tiempo, y el Convenio de Comisión con Mitsui constituye el Convenio de Comisión celebrado entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd., conforme al Anexo E adjunto, modificado de tiempo en tiempo; en tanto que el numeral 4.3 de la "Sección 4 - Contratos de Compra de Cobre", señala que Southern Peru Limited celebró el Contrato de Compra de Cobre Mitsui con el comprador y su Contrato Principal de Compra de Cobre con Mitsui & Co. Ltd., con fecha 11 de diciembre de 1998, los cuales están vigentes y efectivos, en forma y sustancia satisfactoria para el prestamista. h) Finalmente, a través de la primera modificación al Contrato de Préstamo, suscrita el 20 de enero de 1999 entre Mitsui & Co. Ltd. y Southern Peru Copper Corporation (Southern Peru), ambas partes modificaron el Contrato de Préstamo suscrito el 11 de diciembre de 1998 entre Southern Peru Copper Corporation (Southern Peru), como prestataria y sucesora por fusión con Southern Peru Limited; Southern Peru Copper Corporation, como garante de Southern Peru Limited y cuya garantía se extinguió como resultado de la fusión; y Mitsui & Co. Ltd., en los siguientes términos: "1) reemplazando la fecha de 31 de diciembre del 2001" en la Sección 3 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha de "31 de diciembre del 2000"; 2) reemplazando las fechas "31 de enero de 1999" y "28 de febrero de 1999" en la Sección 4 del Contrato de Préstamo con las nuevas fechas "31 de marzo de 1999" y "30 de abril de 1999", respectivamente; y 3) reemplazando la fecha "31 de diciembre del 2001" en la Sección 8.1 del Contrato de Préstamo con la nueva fecha "31 de diciembre del 2000". 5.14. A fin de determinar si los gastos por comisión según convenio celebrado entre la recurrente y Mitsui & Co. Ltd. son deducibles del impuesto a la renta del ejercicio 2005, es pertinente detallar los términos del **Convenio de Comisión**, Anexo E del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, suscrito entre Southern Peru Limited y Mitsui & Co. Ltd. a) En el literal A de dicho convenio, denominado "Antecedentes", se señala que las partes celebraron en la misma fecha un Convenio de Compra de Cobre Maestro, de acuerdo al cual Southern Peru Limited vendería a dicha fecha cobre refinado en los términos especificados en el mismo, así como la posibilidad de

celebrar en el futuro convenios adicionales con relación a la porción de cobre refinado en el mencionado convenio de compra. b) El literal B de los "Antecedentes" del referido convenio prescribe que con relación a la obligación de Mitsui & Co. Ltd. de comprar cobre refinado bajo el Convenio de Compra de Cobre Maestro, Southern Peru Limited **acuerda pagar a dicha empresa una comisión respecto al cobre refinado programado a ser enviado bajo el anotado Convenio de Compra, la misma que conforme a lo establecido en la sección 2 asciende a US\$ 32,000.00 (treinta y dos mil dólares americanos) y debe ser pagada por cada mes calendario durante los años del contrato, esto es, desde 1999 hasta 2013.** c) Asimismo, su "Sección 6 - Casos de Incumplimiento" establece que: (a) Si ocurriera cualquiera de las siguientes condiciones o casos ("Casos de Incumplimientos"): (i) Southern Peru Limited incumpliera con el pago de cualquier Comisión o de otros montos (incluyendo cualquier Monto Adicional) bajo este Convenio cuando el mismo vence y es pagadero y dicho incumplimiento continúa por cinco días, o (ii) Southern Peru Limited incumpliera con la realización o cumplimiento con cualquier otro término contenido en este documento y dicho incumplimiento no ha sido corregido dentro de los 30 días de aviso escrito ha sido entregado a Southern Peru Limited por Mitsui. [...] El recurso de Mitsui podrá ser, de acuerdo a ley, acumulable, y ningún derecho, poder o lucro cesante conferido por este Convenio a Mitsui será exclusivo de cualquier derecho, poder o lucro cesante referido en este documento o ahora o después disponible por ley, en equidad, por estatutos u otros. Además, Southern Peru Limited pagará a Mitsui dicho monto adicional como sea suficiente para cubrir el costo y gasto del cobro o la ejecución de cualquiera de sus derechos, incluyendo sin limitación, honorarios de asesoría razonables, gastos y desembolsos. Ninguna negociación o demora de parte de Mitsui al ejercer su derecho actuará como una renuncia a su derecho o perjudica los derechos, poderes o lucro cesante de Mitsui. (b) "Tan pronto como sea posible ante cualquier Funcionario Ejecutivo que tiene conocimiento de cualquier caso o condición que constituya un Caso de Incumplimiento o cualquier caso que después del aviso o período de tiempo, o ambos, constituya un Caso de Incumplimiento bajo este Convenio o la existencia de cualquier acción, juicio, investigación, litigio o proceso pendiente o, a entender de cualquier Funcionario Responsable, existe en cualquier corte o ante cualquier arbitro o entidad gubernamental que podría afectar la legalidad, validez o vigencia de este Convenio o cualquiera de las transacciones contempladas en este documento, Southern Peru Limited entregará a Mitsui un certificado ejecutado en representación de Southern Peru Limited por cualquiera de dos de sus funcionarios ejecutivos describiendo el hecho y el período de existencia del mismo y que acción, si hubiera ha tomado SPL, toma y propone tomar con respecto a este hecho. 5.15. De conformidad con los términos del Contrato de Préstamo, del 11 de diciembre de 1998, y el Contrato de Comisión, se advierte que la recurrente estaba obligada a vender cobre refinado a Mitsui & Co. Ltd., debiendo compensar el precio de venta con los saldos adeudados en el Contrato de Préstamo celebrado por su casa matriz (Southern Peru Limited primero y luego Southern Peru Copper Corporation) y a pagar a Mitsui & Co. Ltd. una comisión por la venta de cobre refinado. Asimismo, los contratos de préstamo, comisión y compraventa fueron negocios jurídicos vinculados, cuya celebración con Mitsui tuvo como contexto la comercialización de cobre refinado. 5.16. En coherencia con las normas referidas y el contenido de los contratos celebrados materia de análisis, es posible concluir que la comisión pagada en favor de Mitsui & Co. Ltd. corresponde a una obligación asumida por la recurrente como consecuencia del Convenio de Comisión suscrito por su casa matriz, a fin de garantizar las obligaciones contraídas por esta en virtud de un contrato de préstamo. En tal sentido, la comisión pagada por la parte recurrente en favor de Mitsui & Co. Ltd. es un gasto deducible, dado que constituye una compensación destinada a lograr que opere el conjunto de prestaciones pactadas; es decir, dicho pago se encuentra directamente relacionado al Contrato de Compraventa de Cobre. Así, dichos pagos se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas, al tratarse de comisiones que se acordaron en su momento para asegurar ventas de minerales a largo plazo, así como el otorgamiento de una línea de crédito a favor de la recurrente; con lo cual queda acreditada la causalidad existente entre el pago cuestionado y la generación de renta gravada de la compañía. 5.17. Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **fundadas** las infracciones normativas del artículo 37 y el literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. A mayor abundamiento, esta Sala Suprema se ha pronunciado en la misma línea, respecto de dos casos similares entre las

mismas partes, en la **Sentencia de Casación Nº 22416-2021** emitida en fecha nueve de marzo de dos mil veintitrés y **Sentencia de Casación Nº 17082-2021** emitida en fecha dieciséis de marzo de dos mil veintitrés, en las que se establece que los referidos gastos de comisión sí cumplen con el denominado “principio de causalidad” el cual se encuentra consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, asumiendo la finalidad nomofiláctica del recurso de casación, aunque la referidas Sentencias de Casación no tengan un carácter vinculante, constituye un criterio que no puede prescindirse cuando se cuestione la deducibilidad de los gastos por comisiones, de lo contrario, la finalidad nomofiláctica que se sustenta en la idea de uniformizar las interpretaciones de las disposiciones normativas carecerían de todo sentido. **5.18.** Por estas consideraciones, al advertir que la Sala Superior ha incurrido en la **infracción normativa del artículo 37 y el literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta**, corresponde declarar **fundada** esta causal de infracción normativa.

**SEXTO. - Infracción al principio de razonabilidad 6.1.** Con la finalidad de emitir pronunciamiento sobre esta causal de infracción normativa, pasaremos a señalar la disposición normativa cuya infracción se alega y que ha sido expuesto en el recurso de casación presentado por la recurrente: **Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444** Artículo IV: Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...) 1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.” **SÉPTIMO. Análisis del caso concreto 7.1.** Sobre esta causal de infracción normativa, los argumentos de la recurrente se encuentran vinculados al reparo efectuado por la Administración Tributaria a la **provisión por desmedros de existencias**; y señala que corresponde evaluar la razonabilidad de dicho reparo y la formalidad de la comunicación, cuando lo sustancial del caso es que las destrucciones en cuestión fueron fehacientemente realizadas y que la demora de un día resultaba intrascendente para efectos de lo sustancial. **7.2.** Ahora bien, la cuestión controvertida radica en torno a la razonabilidad en la aplicación de lo contenido en una norma reglamentaria, en consecuencia, señalamos a continuación las disposiciones normativas que se encuentran vinculadas al reparo: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] f) 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 [...]

**Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Vigente al momento de los hechos)** Artículo 21.-Renta neta de Tercera Categoría [...] c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: (...) Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes [...] **7.3.** A fin de analizar lo indicado por la recurrente, resulta indispensable que nos remitamos a lo desarrollado por la Sala Superior, en el extremo referido a la deducción de gastos por concepto de desmedro de existencias, refiere: [...] **la empresa ahora accionante no cumplió con realizar la comunicación de la destrucción de las existencias dentro del plazo previsto en el artículo 21, inciso c), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, igual o mayor a seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevó a cabo la referida destrucción, requisito que esta Sala Superior considera razonable** [...] en su caso ha quedado total y fehacientemente acreditado, con la constatación notarial, que las destrucciones en cuestión sí se efectuaron, carece en rigor de asidero, pues expresamente la regulación tributaria prevé que para sustentar la deducción del concepto desmedros, el contribuyente deberá cumplir con dos

requisitos: a) efectuar la destrucción de las existencias ante Notario Público o Juez de Paz, a falta del primero, y b) comunicar previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes, requisito este último que en el caso concreto no ha sido cumplido por la empresa demandante. (énfasis nuestro) **7.4.** Pues bien, en relación al desconocimiento de los gastos por concepto de desmedros de existencias, en razón de que no se habría cumplido con la comunicación previa a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se realizó la destrucción; se advierte que dicho requisito ha sido previsto en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, el artículo 37 de la **Ley del Impuesto a la Renta**, que establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de todos los gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, en dicha lista hace referencia a los desmedros de existencias **debidamente acreditados**; dicha disposición normativa señala expresamente que para deducir los desmedros de existencias éstos deben encontrarse acreditados. **7.5.** Sobre lo anterior, el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que la Administración Tributaria admitirá como prueba de la deducción de desmedros de existencias, la destrucción de los bienes efectuados ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que sea comunicada a SUNAT en el plazo establecido antes de efectuarse la destrucción, de esta forma el reglamento agrega requisitos para efectos de dar cumplimiento a la acreditación prevista por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en relación al procedimiento de desmedro de existencias y que repercuten directamente en el cálculo de su renta. **7.6.** Es así que en el presente caso, se advierte que la **recurrente**, si bien contaba con las actas de abandono, destrucción y entierro de existencias suscritas por la Notaría Pública de Ilo, Yolanda Insúa Arroyo y el Juez de Paz del Campamento Minero Toquepala, Henry Cala Ontiveros (folios 269-304 del tomo catorce del EJE), habiéndose dejado constancia que el miércoles 19 de diciembre de 2007, a las 10:00 am la empresa contribuyente efectuó la destrucción y entierro de las existencias cuyas descripciones y características figuran en los listados adjuntos a dichas actas (folios 306-326 del tomo catorce del EJE); en el procedimiento correspondiente no se ha cumplido con la formalidad prevista por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incumplimiento que, evidentemente genera como consecuencia el desconocimiento de la deducción correspondiente; de manera que, así como se exige a los poderes públicos el apego a leyes en el ejercicio de sus funciones, y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, es necesario que los contribuyentes también tengan que acatar el cumplimiento de las normas que regulan los procedimientos administrativos; y en el caso materia de autos, al advertirse la inobservancia de la norma legal pertinente, corresponde la aplicación de la consecuencia jurídica, que, en este caso es el desconocimiento del gasto efectuado. **7.7.** Respecto al argumento que el dispositivo normativo ha sido modificado a través del Decreto Supremo Nº 086-2020-EF en fecha veinte de abril del año dos mil veinte, teniendo el siguiente tenor: “[...] c) Para la deducción de las mermas y desmedro de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 [...] Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de **dos (2) días hábiles anteriores** a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes [...]”, se debe tener presente que las normas se aplican durante su vigencia, y en el caso, al momento de ocurrir los hechos cuestionados, se encontraba vigente el dispositivo anterior, que fue aplicado correctamente por la administración; consecuentemente, corresponde declarar **infundada** la infracción denunciada. **OCTAVO. Apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia Nº 4392-2013-LIMA e interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario 8.1.** Advirtiéndose que las infracciones de normas de carácter sustantivo se encuentran vinculadas a los intereses moratorios de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, modificándolos a consecuencia de las fiscalizaciones hechas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006; corresponde realizar el análisis de forma conjunta de los fundamentos que sustentan dichas causales, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento conjunto. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alegan en el



recurso de casación: **Código Tributario** Artículo 34. - Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Ley del Impuesto a la Renta Artículo 85. - Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta. b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior. [...]

**NOVENO. - Análisis del caso concreto 9.1.** Conforme se ha precisado en el Considerando Octavo de la presente Ejecutoria Suprema, procederemos a realizar un análisis conjunto de las infracciones normativas de naturaleza sustantiva y que se encuentran vinculadas a los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, modificándolos a consecuencia de los resultados de las fiscalizaciones hechas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006. **9.2.** Pues bien, la recurrente refiere sobre el apartamiento indebido del Precedente Vinculante recaído en la Sentencia N° 4392-2013-LIMA, que no es posible interpretar el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta o el artículo 34 del Código Tributario, a fin de crear supuestos de incumplimiento no previstos expresamente ni tampoco aplicar intereses moratorios vía interpretación extensiva. Así también advierte que la recurrente calculó correctamente los pagos a cuenta considerando la información que se encontraba vigente al momento de pagar e invocando la aplicación del Precedente Vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-LIMA. Por lo que, refiere que la sentencia de vista inobservó el precedente vinculante pues en dicha sentencia refiere que no sería suficiente cumplir con el abono oportuno de los pagos a cuenta, sino que éstos deben ser “correctos”. **9.3.** Así también precisa que la Sala Superior interpreta erróneamente y de forma sistemática lo contenido en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, llevando a concluir que no es suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas en que la Administración Tributaria establezca, sino que ello debe realizarse de forma correcta por lo que correspondería la aplicación de los intereses moratorios a que hace referencia el artículo 34 del Código Tributario. **9.4.** Sobre los argumentos antes expuestos, esta Sala Suprema debe establecer que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir al Estado por el retraso en el cumplimiento de una obligación. No obstante, en materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino que busca fortalecer la puntualidad y corrección en el cumplimiento del pago de los tributos, pues más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o de falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensando al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos. En buena cuenta, los intereses adquieren una naturaleza resarcitoria del capital que permanece en manos del administrado por un tiempo que excede al permitido. **9.5.** En ese sentido, el pago parcial o incompleto no puede ser considerado oportuno desde que no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo establecido legalmente, ello implica que el pago que pueda efectuar el contribuyente, cuando haya realizado una liquidación errónea de la obligación tributaria al momento de calcularla, como sería el caso del monto a depositar por

pagos a cuenta del impuesto a la renta, no podrá servir para sostener que se cumplió con pagar lo adeudado al fisco en la oportunidad en que debía hacerlo, por no tratarse de un pago completo o integral. **9.6.** Sobre los argumentos vinculados al precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, la Sala Superior refiere que “[...] Concordando en principio con las dos reglas transcritas y establecidas por la mencionada Instancia Suprema, destacando, sin embargo, que en debido ejercicio de la función jurisdiccional y analizando lo actuado tanto en sede administrativa como en este proceso, arriba a la convicción acerca de la existencia y aplicabilidad de otros métodos de interpretación de las acotadas disposiciones legales para dilucidar adecuadamente la controversia, como son el literal, el sistemático por ubicación de la norma y el teleológico”. Es así que, de acuerdo a lo señalado por la Sala Superior, el precedente vinculante contenido en la referida Sentencia de Casación solo se encuentra vinculada a la interpretación de las normas tributarias que restringen derechos o que establecen obligaciones. Asimismo, el criterio vinculante aprobado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 4392-2013-Lima tiene el tenor siguiente: “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 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario”. En esa línea, la ratio decidendi de la Sentencia Casatoria N° 4392-2013-LIMA, se encuentra vinculada a la interpretación de normas tributarias y no se encuentra destinado a la inaplicación de los intereses moratorios de pagos a cuenta, pues se establecieron reglas acerca de cómo debe interpretarse la normativa tributaria, en atención a lo dispuesto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; en ese sentido, señala en un primer momento que el uso de la analogía como método de interpretación debe ser limitado. Por dicha razón, resalta la labor del juez a efectos de seleccionar el método más adecuado al tipo de disposición tributaria que se desea interpretar. Asimismo, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre la interpretación de las disposiciones tributarias, refiere lo siguiente: a) Para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. b) Mediante la interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. **9.7.** Resulta pertinente en este extremo, referirnos al criterio establecido en la Casación N° 6619-2021 emitida el doce de enero de dos mil veintitrés, como precedente vinculante, estableciendo parámetros respecto a la interpretación que se debe dar para las controversias de los pagos a cuenta, pues su naturaleza jurídica es la de una obligación tributaria, por lo tanto, cuenta con reglas propias respecto a su nacimiento y devengo; en consecuencia, corresponde el cobro de intereses moratorios cuando éstos no sean efectuados de forma correcta y en su oportunidad, siendo las reglas aplicables las siguientes: **QUINTO. - PRECEDENTE VINCULANTE [...]** **5.2.1** Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan. Por tanto, cuentan con reglas propias como son las que se derivan de su nacimiento y devengo, en consecuencia, la generación de intereses responde a dichas reglas propias que lo informan. **5.2.2** Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad. Ello en razón a que no se podría liberar del pago de los mismos a quienes meramente efectúen, dentro del plazo establecido por ley, la declaración y/o pago parcial por este concepto (en mérito a rectificaciones particulares o modificaciones de la base de cálculo los pagos a cuenta, o acciones de fiscalización y determinación del mismo, etc.), ya que ello supondría un desincentivo para el cabal cumplimiento de la norma; toda vez que esta no se

reduce al cumplimiento oportuno sino a la adecuada determinación y pago del íntegro de la obligación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a efecto de que se extinga la obligación. [...] **5.2.5.** Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho: a excepción de que, vía interpretación o integración, se creen tributos, establezcan sanciones, se concedan exoneraciones, o se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por Ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y seguridad jurídica. **9.8.** En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto de la citada normativa —artículo 34—, interpretado sistemáticamente con lo previsto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria; ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resultaba exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma íntegra, con lo que genera un retraso de la entrega de ese dinero a las entidades del Estado hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal; por ende, resulta válido establecer, a través del pago de intereses moratorios, un resarcimiento a su favor por no haber dispuesto oportunamente de dicho capital. **9.9.** En ese sentido, no resulta admisible lo expuesto por la parte recurrente, cuando señala sobre la Casación N° 4392-2013-Lima que “[...] establece la prohibición de realizar interpretaciones extensivas específicamente en el caso de los pagos a cuenta previstos en el literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario [...]”, toda vez que en dicha jurisprudencia casatoria no se aprueba algún sentido interpretativo con carácter vinculante u obligatorio que deba necesariamente ser tomado en cuenta al aplicar las normas, sino qué métodos de interpretación no pueden servir para extraer reglas de sus enunciados considerando su naturaleza como normas que restringen derechos y establecen obligaciones. **9.10.** Asimismo, como argumento obiter dicta, debemos señalar que aun cuando el contribuyente afirme que el pago a cuenta se ha efectuado observando los coeficientes establecidos por las disposiciones normativas, en consideración a que los mismos fueron modificados posteriormente como consecuencia de la observación de la administración tributaria o por rectificación del propio contribuyente, no lo libera de la idea del error y de las consecuencias que esto acarrea en sede administrativa y tributaria. Por lo que la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria, en el extremo vinculado a los intereses moratorios de pagos a cuenta de los períodos marzo a diciembre del ejercicio 2012. **9.11.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya incurrido en la infracción normativa por apartamiento indebido del precedente vinculante recaído en la Sentencia N° 4392-2013-LIMA e interpretación incorrecta del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, corresponde declarar infundadas estas causales de infracción normativa vinculada a los intereses moratorios de pagos a cuenta y el apartamiento inmotivado del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA. **9.12.** En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar en parte la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número nueve, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos y, reformándola, declarar fundada en parte la demanda en el extremo vinculado al reparo por gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd; en consecuencia nula la Resolución de Tribunal Fiscal N° 02665-4-2020, únicamente respecto al extremo referido a dicho reparo, contenido en la Resolución de Intendencia N° 0150140010895/SUNAT; por lo que debe dejarse sin efecto la citada resolución de intendencia en el extremo referido. Asimismo, se le reconoce a la demandante el derecho a deducir como gasto para fines del impuesto a la renta del ejercicio 2007, la comisión derivada del convenio celebrado con Mitsui & Co. Ltd.; así como se deja sin efecto la multa impugnada y se establece que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución ordenando a la SUNAT que, de ser el caso, devuelva los montos pagados por la recurrente por concepto del reparo cuestionado en este proceso y que se reconozcan

los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo, según lo establecido en el Código Tributario. **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 INFUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú** presentado mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858) en los extremos vinculados a los reparos por **provisión por desmedro de existencias no acreditadas debidamente y a la aplicación de intereses moratorios de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta**, en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, en dichos extremos. **SEGUNDO: DECLARAR FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú** presentado mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (folios 827-858) **en el extremo vinculado al reparo por gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd.**, en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista, contenida en la resolución número diecisiete, del dieciséis de mayo de dos mil veintidós (folios 801-821 del EJE) en el extremo vinculado al referido reparo; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON EN PARTE**, la sentencia apelada, en el extremo vinculado al reparo por concepto de gastos por comisión según convenio por Mitsui & Co. Ltd; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA EN PARTE** la demanda en el extremo vinculado al extremo referido, así como se deja sin efecto la multa impugnada y se establece que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución ordenando a la SUNAT que, de ser el caso, devuelva los montos pagados por la recurrente por concepto del reparo cuestionado en este proceso y que se reconozcan los intereses devengados hasta la fecha de reembolso efectivo, según lo establecido en el Código Tributario. **TERCERO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por **Southern Peru Copper Corporation, Sucursal del Perú** contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

- <sup>1</sup> Expediente Judicial Electrónico.
- <sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>4</sup> GUASTINI, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC; p. 249
- <sup>5</sup> Considerando cuarto del auto calificador de la Casación N° 5707-2011 Arequipa.
- <sup>6</sup> Señala Pérez Moreno al respecto:  
La supletoriedad, en cambio, es una previsión de completitud o plenitud; previene la existencia de lagunas y busca la integración de las mismas. Sin embargo, lo común es que sea la misma norma que previene la integración de sus posibles lagunas las que disponga cuál deba ser en tal caso la norma supletoria; en otros términos, la que haga un reenvío de supletoriedad a otra norma  
PÉREZ MORENO, Alfonso (1970). “El proceso de penetración de las leyes reguladoras de la administración central en el régimen local”. En Revista de Administración Pública, N° 61; p. 50.
- <sup>7</sup> Caso José Claver Nina-Quipe Hernández, en representación del Gobierno Regional de San Martín (demandante) contra el Congreso de la República (demandado).
- <sup>8</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF
- <sup>9</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de octubre de 2000.
- <sup>10</sup> GARCÍA MULLIN, Juan Roque (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo; P. 122.
- <sup>11</sup> Texto Único Ordenado del Código Tributario  
Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO  
La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

C-2211753-6

## CASACIÓN N° 55935 - 2022 MADRE DE DIOS

TEMA: AFECTACIÓN DEL DEBIDO PROCESO

**SUMILLA:** Es cierto que en la sentencia de vista se ha analizado la cuestión de fondo contenida en el escrito de demanda, pero también lo es que, al desestimar la pretensión de la parte demandante, el colegiado superior ha omitido pronunciarse sobre la apelación concedida con la calidad de diferida, con lo cual se afecta el debido proceso.

**PALABRAS CLAVE:** debido proceso, motivación, apelación diferida

Lima, diez de agosto 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 cincuenta y cinco mil novecientos treinta y cinco 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 el demandante **Pedro David Llanos Quispe** el veinticinco de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento diez a ciento dieciocho del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta de setiembre de dos mil veintidós (fojas noventa y cinco a ciento dos), emitida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios, que **confirmó** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número siete, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas setenta y seis a ochenta y ocho), que declaró **infundada** la demanda. **1.2. Causal por la cual se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del quince de marzo de dos mil veintitrés (fojas ciento veintiuno a ciento veintinueve), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por el Pedro David Llanos Quispe, por la siguiente causal: **Infracción normativa del artículo 369 del Código Procesal Civil y del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Sostiene que mediante resolución número uno de fecha quince de marzo de dos mil veintiuno, se declaró inadmisile la demanda, por lo que mediante escrito N° 1824-2021, se subsana la demanda, ampliando los fundamentos de hecho en el primer otrosí digo de la referida subsanación respecto al acápite "E. COSA JUZGADA LO RESUELTO EN LA RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N° 275-014-0000132/SUNAT", siendo esta ampliación declarada improcedente mediante numeral dos de la parte resolutive de la resolución número dos de fecha veintitrés de marzo de dos mil veintiuno, contra el cual se ha interpuesto recurso de apelación mediante escrito con registro N° 1959-2021 del que mediante resolución número tres de fecha quince de abril de dos mil veintiuno, se ha resuelto conceder el recurso de apelación sin efecto suspensivo y con calidad de diferida. Argumenta que también apeló la sentencia de primera instancia, por lo que la Sala Civil tenía que pronunciarse en la sentencia de vista, sin embargo, no ha emitido pronunciamiento respecto de la apelación del auto, incurriéndose en vicio de nulidad insubsanable. **II. CONSIDERANDO PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de la causal expuesta en el recurso de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **1.1. Demanda.** El once de marzo de dos mil veintiuno (fojas seis a veintiséis; subsanada a fojas veintinueve a treinta y cuatro), Pedro David Llanos Quispe interpone demanda de acción contencioso administrativa solicitando lo siguiente: **Pretensión principal:** - Solicita se disponga la suspensión de la ejecución coactiva de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) al haber operado la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, en que se haya incurrido hasta el quince de marzo del año dos mil veinte, conforme lo establece el artículo 1 la Resolución de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Tributos Internos N° 0001-2021-SUNAT/70000. - Solicita establecer la sustracción de la materia, disponiendo la autoridad de cosa juzgada. - Solicita también se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07446-5-2020, del tres de diciembre del dos mil veinte, que agota la vía administrativa; asimismo, la nulidad de las siguientes resoluciones de la SUNAT - Intendencia Regional de Madre de Dios: **i)** Resolución de Intendencia N° 275-014-000013 y **b)** Resolución de Multa N° 272-002-0000963. **Pretensión accesoria:** Se declare el archivo definitivo de las resoluciones cuestionadas. **1.2. Contestación de demanda 1.2.1.** La Procuraduría Pública de la SUNAT, mediante escrito presentado el veintisiete de mayo de dos mil veintiuno (fojas treinta y ocho a cincuenta y uno), contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Sostiene que, entre los citados requerimientos emitidos en el marco del procedimiento de fiscalización, se solicitó al demandante la presentación de sus libros, registros contables y comprobantes de pago, así como la documentación sustentatoria, correspondiente a las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización. Alega que, al

no haber cumplido el demandante con presentar la documentación requerida, la Intendencia de Madre de Dios emitió la Resolución de Multa N° 272-002-0000963, toda vez que el contribuyente incurrió en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Dicha resolución fue cuestionada por el demandante mediante recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 275-014-0000133/SUNAT, emitido por la Intendencia Regional de Madre de Dios de la SUNAT. **1.2.2.** El Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintisiete de mayo de dos mil veintiuno (fojas treinta y ocho a cincuenta y uno), contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Sostiene que el demandante no cumplió con presentar y exhibir la documentación solicitada por la administración tributaria, pese a encontrarse debidamente notificado con el requerimiento. Refiere que, el demandante trata de justificar su incumplimiento argumentando que el Requerimiento N° 2722190000321 no fue notificado de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; sin embargo, en la Resolución N° 0360-Q-2019, el Tribunal Fiscal ha resuelto señalando que el citado requerimiento fue notificado mediante negativa a la recepción, de conformidad con los dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que —afirma— lo alegado por el demandante carece de sustento. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Juzgado Civil Permanente de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios mediante la resolución número siete, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas setenta y seis a ochenta y ocho), declaró **infundada** la demanda. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes argumentos principales: El demandante ha presentado el recurso de reclamación de la Resolución de Multa N° 272-002-0000963, en el cual hace uso de su derecho de interponer peticiones y/o recursos impugnatorios, consagrado en la Constitución Política del Perú. Señala que la Resolución de Intendencia N° 275-014-0000133/SUNAT detalla las razones para declarar infundado el recurso de reclamación interpuesto por el demandante contra de la resolución de multa antes aludida; la referida resolución de intendencia fue notificada el veintiuno de agosto de dos mil veinte, tal y como él mismo lo reconoce en su recurso de reclamación, por lo que el Juzgado no observa contravención de algún derecho o irregularidad en la notificación ni mucho menos contravención del inciso 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444. Concluye que el demandante alega que no le es aplicable la sanción de multa, toda vez que la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 00001-2021-SUNAT/700000, en el literal a) de su artículo 1, señala lo siguiente: "Aplicar facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en el numeral 1 y 7 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario incurridas hasta el 15 de marzo del 2021". Dicha resolución entró en vigencia el ocho de enero del año dos mil veintiuno, esto es, desde esa fecha en adelante rige la fuerza legal; empero, los hechos que fueron sancionados con multa se realizaron el año dos mil diecinueve, por lo que no resulta amparable lo alegado en este extremo por el actor. **14. Sentencia de vista.** Fue emitida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios el treinta de setiembre de dos mil veintidós (fojas noventa y cinco a ciento dos), y **confirmó** la sentencia apelada, que declaró **infundada** la demanda. Expresa la Sala Superior entre sus **principales razonamientos** que el demandante indicó presuntos vicios de tramitación y aplicación normativa tributaria en contra de su persona; sin embargo, más allá de lo señalado por el a quo, el colegiado superior tampoco aprecia vicio alguno en la tramitación procedimental. El ahora recurrente, en el procedimiento administrativo seguido en su contra, incumplió con lo requerido por la entidad administrativa en los Requerimientos de números 2722190000321, 2722190000360, 2722190000373, y 2722190000377, lo que condujo a que, en vista de dicho incumplimiento, se emitiera la Resolución de Multa N° 272-002-0000963, la cual luego fue cuestionada y apelada por el propio accionante, como indicó el juez de origen. Concluye que la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, el seis de enero de dos mil veintiuno, emitió la Resolución N° 00001-2021-SUNAT/700000, la cual señala en el literal a) del artículo 1 lo siguiente: "Aplicar facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 7 del artículo 177 del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias, incurridas hasta el 15 de marzo de 2020", pero ello no resulta aplicable al caso en



concreto, en primer lugar, debido a que la irretroactividad es un principio jurídico referido a la imposibilidad de aplicar una norma a hechos anteriores a la promulgación de la misma y solo aplicable en casos penales; y, en segundo lugar, toda vez que la norma antes citada entró en vigencia al día siguiente de su publicación, esto es, el ocho de enero de dos mil veintiuno, por lo tanto, no es aplicable a los hechos materia de pronunciamiento, que acaecieron el veintiséis de noviembre de dos mil diecinueve. Bajo tal comprensión, se descarta el agravio indicado por el recurrente porque el juez sí ha emitido pronunciamiento sobre tal punto y los jueces superiores coinciden con él. **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”<sup>2</sup>, 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 recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal, corresponde el análisis de esta, 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. **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.** 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, 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.** Uno de los

contenidos del derecho al debido proceso es el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada, coherente y congruente con las pretensiones oportunamente planteadas por las partes en cualquier clase de proceso. La exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas en los términos del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, concordante con los artículos 50 (numeral 6), 122 (incisos 3 y 4) del Código Procesal Civil y el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, asegura la publicidad de las razones que tuvieron en cuenta los jueces para pronunciar sus sentencias, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias. Estando obligados los jueces a valorar las pruebas en que sostienen sus juicios y a enunciarlas racionalmente, la falta de motivación consiste no solo en la falta de exposición de la línea de razonamiento que determina al juzgador a decidir la controversia, sino también en la no ponderación de los elementos introducidos en el proceso de acuerdo con el sistema legal, es decir, en no justificar suficientemente la parte resolutoria de la sentencia a fin de legitimarla. **CUARTO. Pronunciamiento respecto a la infracción normativa de carácter procesal: infracción normativa del artículo 369 del Código Procesal Civil y del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. 4.1.** En atención al marco glossado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso, 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. **4.2.** Para tal efecto, resumiendo los argumentos que sustentan la **afectación del derecho al debido proceso e infracción al artículo 369 del Código Procesal Civil**, tenemos que se afirma que, en el primer otrosí digo de la subsanación de demanda, amplía los fundamentos de hecho respecto al acápite “E. COSA JUZGADA LO RESUELTO EN LA RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N° 275-014-0000132/SUNAT”, extremo que fue declarado improcedente por la resolución número dos, contra la cual interpuso recurso de apelación, y, mediante resolución número tres, se resolvió conceder el recurso de apelación sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida, y que, al haber apelado la sentencia de primera instancia, la Sala Civil debió pronunciarse respecto de la apelación del auto, lo cual no habría sucedido. **4.3.** Teniendo en cuenta los términos que respaldan la infracción procesal, corresponde a este Tribunal Supremo verificar si las instancias de mérito han respetado las garantías del debido proceso y, específicamente, el derecho a la pluralidad de instancias consagrado por el inciso 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. **4.4.** Encaminados en ese propósito, y en cuanto a la apelación con la calidad de diferida, es importante destacar que el Código Procesal Civil en su artículo 369 ha establecido que: Además de los casos en que este Código lo disponga, de oficio o a pedido de parte, el Juez puede ordenar que se reserve el trámite de una apelación sin efecto suspensivo, a fin de que sea resuelta por el superior conjuntamente con la sentencia u otra resolución que el Juez señale. La decisión motivada del Juez es inimpugnable. La falta de apelación de la sentencia o de la resolución señalada por el Juez determina la ineficacia de la apelación diferida. En ese sentido, se resalta que la norma es clara al indicar que la apelación debe ser resuelta por el Tribunal Superior en la sentencia de segunda instancia, estableciendo como única condición que la sentencia de primera instancia haya sido apelada. Esto tiene sentido porque si no se apela la sentencia de primera instancia, la decisión tomada en ella quedaría definitivamente establecida (cosa juzgada), por lo que no sería necesario emitir pronunciamiento sobre las cuestiones aún pendientes de apelación. **QUINTO.** Bajo ese contexto, corresponde efectuar un breve recuento de lo acontecido en el proceso y lo resuelto por la instancia de mérito. Así, tenemos que: i. Pedro David Llanos Quispe interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, solicitando, entre otros, que se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07446-5-2020, del tres de diciembre de dos mil veinte, que agota la vía administrativa; asimismo, pide la nulidad de estas resoluciones de la SUNAT - Intendencia Regional de Madre de Dios: i) Resolución de Intendencia N° 275-014-000013 y b) Resolución de Multa N° 272-002-0000963. ii. Por resolución número uno, del quince de marzo de dos mil veintiuno (foja

veintisiete), se declaró inadmisibile la demanda. iii. Por escrito del diecinueve de marzo de dos mil veintiuno (foja veintinueve), el demandante subsana su demanda y, por el primer "otro sí digo", amplía los fundamentos de hecho de su demanda en el sentido de declarar cosa juzgada lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 275-014-0000132/SUNAT. iv. Por resolución número dos, del veintitrés de marzo de dos mil veintiuno, se resolvió admitir a trámite la demanda y, en el punto dos de la misma resolución, se declaró improcedente el extremo de la ampliación de los fundamentos de hecho de la demanda en el sentido de declarar cosa juzgada lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 275-014-0000132/SUNAT. v. Por escrito del treinta de marzo de dos mil veintiuno, el demandante interpuso recurso de apelación contra la resolución número dos en el extremo que declaró improcedente su ampliación de la demanda. vi. Por resolución número tres, del quince de abril de dos mil veintiuno, se concede el recurso de apelación sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida; se reserva su elevación en caso sea apelada la sentencia; y se ordena continuar con el proceso conforme a su estado. vii. La SUNAT y el Tribunal Fiscal, mediante escritos del veintisiete de mayo del dos mil veintiuno y veinticuatro de mayo del mismo año, respectivamente, contestan la demanda solicitando se declare improcedente o, en su caso, infundada. viii. Por sentencia contenida en la resolución número siete, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno, el Juzgado Civil Permanente de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios declaró infundada la demanda. ix. El veintiocho de febrero de dos mil veintidós, Pedro David Llanos Quispe interpone recurso de apelación contra la sentencia contenida en la resolución número siete, que declaró infundada su demanda. x. Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta de setiembre de dos mil veintidós, la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios confirma la sentencia apelada contenida en la resolución número siete, que declaró infundada la demanda. **SEXTO.** En este orden de ideas, se advierte que es cierto que la sentencia de vista emitida por el colegiado superior ha analizado la cuestión de fondo contenida en el escrito de demanda, pero también lo es que, al desestimar la pretensión de la parte demandante, ha omitido pronunciarse sobre la apelación concedida con la calidad de diferida, a la que se ha hecho referencia en el numeral vi) del considerando que antecede; situación que contraviene lo dispuesto por el artículo 369 del Código Procesal Civil y configura, por ende, la emisión de un fallo diminuto que el ordenamiento procesal sanciona con nulidad, en atención no solo a la contravención del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, sino a lo dispuesto por el artículo 171 del citado código procesal, pues se afecta el principio a la pluralidad de instancias previsto en el inciso 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. **SÉPTIMO.** La omisión de pronunciamiento por el colegiado superior sobre un recurso de apelación concedido sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida, constituye una causal de nulidad insubsanable y, en consecuencia, genera indefectiblemente la nulidad de la sentencia de vista, debiendo **fundada la causal. III. DECISIÓN** Por tales consideraciones y en aplicación de lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 396 Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el demandante **Pedro David Llanos Quispe** el veinticinco de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento diez a ciento dieciocho). En consecuencia, **DECLARARON NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número trece, del treinta de setiembre de dos mil veintidós (fojas noventa y cinco a ciento dos) y **ORDENARON** que la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Madre de Dios expida nuevo pronunciamiento atendiendo a lo expuesto en la presente resolución. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a Ley, en los seguidos por Pedro David Llanos Quispe contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre impugnación de resolución administrativa; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, **BUSTAMANTE ZEGARRA**, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

## CASACIÓN N° 50708-2022 LIMA

**TEMA:** PRESCRIPCIÓN EN MATERIA ADUANERA

**SUMILLA:** Si bien el literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas establece un plazo de prescripción para determinar y cobrar los tributos, se debe tener en consideración que el plazo prescriptorio debe ser computado de forma secuencial, de modo que el plazo de prescripción de la acción para cobrar la deuda recién inicia en la fecha de notificación de la resolución que determina la deuda, siendo de aplicación supletoria lo dispuesto en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, ello conforme al precedente vinculante establecido en la Casación N° 7275-2021-Lima.

**PALABRAS CLAVE:** cobro de tributos, prescripción extintiva, aplicación supletoria del Código Tributario, exigibilidad de la obligación tributaria

Lima, ocho de agosto 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 cincuenta mil setecientos ocho 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 Procuraduría Pública de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)** el doce de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento treinta y seis a ciento sesenta del cuaderno de casación<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del diecinueve de setiembre de dos mil veintidós (fojas ciento dos a ciento 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 apelada, contenida en la resolución número nueve, del veinticuatro de enero de dos mil veintidós (fojas setenta y ocho a ochenta y siete), que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. **1.2.**

**Causales por las cuales se declaró procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del ocho de marzo de dos mil veintitrés (fojas ciento sesenta y dos a ciento sesenta y nueve), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la SUNAT, por las siguientes causales: **a) Motivación Apparente o Inexistencia de Motivación – Omisión del análisis jurídico.** Señala la recurrente que, la Sala no ha realizado análisis alguno sobre los problemas legales y la incongruencia que se suscitaban por la interpretación literal del artículo 155 inciso a) de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, que solo sustenta en que el mencionado artículo establece una misma fecha de inicio del cómputo del plazo para determinar y cobrar la deuda aduanera, por lo cual no cabría recurrir al Código Tributario, y, que no existen causales de suspensión ni de interrupción. Asimismo, señala que la Sala no evaluó respecto a que la deuda fue determinada por la Administración Aduanera en la etapa de fiscalización posterior, no evaluó si para la cobranza de una deuda tributaria aduanera es requisito su exigibilidad, no evaluó si la deuda determinada en diciembre del dos mil dieciséis, cuyo cobro se declaró prescrito, era exigible o no al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, no evaluó si la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 regulaba expresamente la fecha desde la cual se consideraba exigible una deuda tributaria aduanera determinada en la fiscalización posterior. **b) Interpretación errada del literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.** Señala la recurrente que, la Sala ha realizado una interpretación incorrecta al considerar que el plazo de prescripción para exigir el pago de los tributos determinados en la fiscalización posterior se computa e inicia de forma simultánea con la facultad de determinar tributos, desde el primero de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación tributaria, llegando a la conclusión que en diciembre del año dos mil dieciséis la SUNAT determinó válidamente los tributos, pero ya no puede ejercer la facultad para exigir su pago porque el plazo para ejercitarla, computada desde el nacimiento de la obligación tributaria, había prescrito once meses antes, el primero de enero del dos mil dieciséis. Señalando que la interpretación correcta es que el plazo de prescripción para exigir el pago de los tributos determinados en la fiscalización posterior se computa e inicia de forma secuencial, la de exigir el pago a continuación del ejercicio válido de la facultad de determinar tributos, desde el primero de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación tributaria, ya que los cómputos

<sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

del plazo de prescripción no pueden iniciar simultáneamente, sino una a continuación de la otra, primero se determina los tributos y luego se cobra los tributos. **c) Inaplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053; y, del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113.** Alega la Sunat que la Sala Superior ha aplicado lo dispuesto en el artículo 155 inciso a) de la Ley General de Aduanas, sin haberse pronunciado ni admitido como norma supletoria el Código Tributario ya que ni la Ley General de Aduanas ni su Reglamento contenían disposición alguna que establezca el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una deuda tributaria Aduanera producto de una fiscalización, que de haberlo verificado la Sala habría concluido que corresponde aplicar lo dispuesto en la segunda disposición complementaria y final de la Ley General de Aduanas y recurrir al inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario introducido por Decreto Legislativo 1113, publicado el cinco de julio del dos mil doce y vigente a partir del veintiocho de setiembre del dos mil doce, que prescribe que el cómputo del plazo de prescripción de la facultad para cobrar la deuda determinada en la fiscalización se inicia al día siguiente de realizada la notificación de la Resolución de Determinación o de multa. **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 dieciséis de julio de dos mil veinte (fojas cinco a diecinueve; subsanado a fojas veintidós a treinta y tres), la SUNAT interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad del artículo segundo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 011534-A-2019, del once de diciembre de dos mil diecinueve, en cuanto revoca la Resolución de División N° 000 323200/2017-000042, emitida el veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete, en mérito a que no se encuentra prescrita la facultad de la Aduana para exigir el pago (cobrar) los tributos determinados. **Pretensión accesoria:** Se declare con plena validez la Resolución de División N° 000 323200/2017-000042 en todos sus extremos, tanto en cuanto al fondo como a la improcedencia de la prescripción de la facultad para cobrar las deudas materia del caso. **1.2. Contestación de demanda** **1.2.1.** La Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito presentado el tres de setiembre de dos mil veinte (fojas veinticinco a treinta y tres) contesta la demanda. Argumenta que el plazo de prescripción se inició el uno de enero de dos mil doce y venció el primer día hábil de dos mil dieciséis, no evidenciándose alguna causal de interrupción o suspensión del plazo según lo previsto en los artículos 45 y 46 del Código Tributario; por lo que, cuando la empresa invocó la prescripción (veinticinco de enero de dos mil diecisiete) ya se había operado la prescripción, y, así, correspondía revocar la resolución apelada ante el Tribunal Fiscal. En ese sentido, concluye que la acción de cobro de las deudas materia de este caso se encuentra prescrita. **1.2.2.** La entidad codemandada **CS Beaver Sociedad Anónima Cerrada**, mediante escrito presentado el once de setiembre de dos mil veinte (fojas treinta y cuatro a setenta y tres; subsanado a fojas setenta y cinco del cuaderno de casación) contesta la demanda, solicitando que sea declarada infundada. Sostiene que la cobranza por parte de la autoridad aduanera se produjo recién el veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis, fecha en que se le notificó la resolución de División, así como las liquidaciones de cobranza, con lo que, en función además del pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, la facultad de cobranza con que cuenta dicha autoridad ya había prescrito y, en consecuencia, no existe obligación alguna de pago. Así, considera que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no se encuentra inmersa en causal de nulidad prevista en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temáticas Tributarias y Aduaneros, con fecha veinticuatro de enero de dos mil veintidós (fojas setenta y ocho a ochenta y siete), declaró infundada la demanda en todos sus extremos. El Juzgado fundamentó su decisión en los siguientes **argumentos principales.** El plazo de prescripción culminó el primer día hábil del año dos mil dieciséis. Así, cuando la administración aduanera emitió la Resolución de División N° 000393100/2016-000739 (notificada el veintiocho de

diciembre de dos mil dieciséis), ya había transcurrido el plazo de cuatro años establecido por el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas para poder exigir el cobro de la deuda tributaria aduanera. Por ello, considera que cuando la codemandada CS Beaver S.A.C. invocó la prescripción de la acción de la administración aduanera para exigir el cobro de la deuda tributaria, esto es, el veinticinco de enero de dos mil diecisiete, efectivamente ya había operado la prescripción, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 11534-A-2019. Por tanto, esta resolución en el extremo impugnado se encuentra arreglada a ley. En ese sentido, concluye que el colegiado administrativo, al emitir la Resolución N° 11534-A-2019, del once de diciembre de dos mil diecinueve, no ha incurrido en alguna causal de nulidad establecida en el artículo 10 de la Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, y, verificando además que dicho acto administrativo cumple con todos los requisitos de validez establecidos en el artículo 3 de la citada ley, no es amparable la pretensión principal solicitada por la demandante. Finalmente, de acuerdo a lo señalado en el artículo 87 del Código Procesal Civil, al ser desestimada la pretensión principal, la pretensión accesoria también debe ser desestimada. **1.4. Sentencia de vista.** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temáticas Tributarias y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el diecinueve de setiembre de dos mil veintidós (fojas ciento dos a ciento veinticinco), **confirmó** la sentencia apelada, que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La Sala Superior expresa como principales razonamientos lo siguiente. Tanto el Tribunal Fiscal como el juez han resuelto aplicando la normativa que se encontraba vigente a la fecha en que el solicitante opuso la prescripción. Dicha normativa establecía que el plazo de prescripción tanto para determinar como para cobrar los tributos era de cuatro años, contados a partir del primero de enero del año siguiente de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria aduanera, pues queda claro aquella no hacía ninguna diferenciación entre los plazos prescriptivos, por lo que se entiende que el plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria y el de la facultad para exigir su cobro, comienzan a computarse de manera simultánea, conforme se señala en el literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas. En tal sentido, concluye que la aplicación de los artículos 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es procedente para contabilizar la prescripción por mandato específico del artículo 156 del Decreto Legislativo N° 1053; pero, en este caso, al no existir causales de suspensión ni de interrupción, no fue procedente su aplicación. **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”<sup>2</sup>, 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 recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse



al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de norma de carácter procesal —de orden constitucional—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material. **Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal TERCERO.** Anotaciones sobre la motivación de las resoluciones judiciales. Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre el principio involucrado, lo que permitirá una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos: **3.1.** 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. **3.2.** Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados. Pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>4</sup>, 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 principio de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva

evaluación o análisis. **4.1.** Iniciamos resumiendo los argumentos expuestos por la parte recurrente y que sustentan la **motivación aparente o inexistencia de motivación**. Consisten medularmente en que la Sala Superior no habría realizado análisis alguno sobre los problemas legales y habría incurrido en incongruencia por la interpretación literal del artículo 155 (inciso a) de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. Asimismo, señala que la Sala Superior no evaluó si la deuda fue determinada por la administración aduanera en la etapa de fiscalización posterior; si para la cobranza de una deuda tributaria aduanera es requisito su exigibilidad, si la deuda determinada en diciembre de dos mil dieciséis (cuyo cobro se declaró prescrito) era exigible o no al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, y tampoco si la Ley General de Aduanas —aprobada por Decreto Legislativo N° 1053— regulaba expresamente la fecha desde la cual se consideraba exigible una deuda tributaria aduanera determinada en la fiscalización posterior. **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 lógico 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 de motivación, toda vez que cumplió con identificar los agravios expuestos por el recurrente en la parte expositiva referido a “Expresión de Agravios”; luego, en el fundamento tercero, identificó las pretensiones propuestas en la demanda; y pasó 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 octavo fundamento, no sin antes señalar, en el quinto considerando, el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. De tal modo, 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** (si la facultad de la administración para cobrar la deuda tributaria había prescrito) y las **premisas jurídicas** (el inciso a del artículo 140; el inciso a del artículo 155 y el artículo 156 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053; y el artículo 45 del Texto Único Ordenado Código Tributario), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que el plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria y el de la facultad para exigir su cobro comienzan a computarse de manera simultánea, conforme se señala en el literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas. Así, señaló que en el presente caso el plazo de prescripción para determinar y cobrar los tributos tuvo como fecha de inicio el uno de enero de dos mil doce y, al no haberse presentado ninguna causal de interrupción y/o suspensión respecto del plazo prescriptorio de la acción de la administración aduanera para exigir el cobro de los tributos, ella prescribió indefectiblemente el uno de enero de dos mil dieciséis, por lo que, a la fecha de la solicitud de la prescripción, tal facultad ya se encontraba prescrita. **4.4.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó la Sala Superior 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 interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observa la infracción del derecho 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 la decisión de confirmar la sentencia apelada,

observando, cautelando y respetando el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, puesto 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, que declaró infundada la demanda. 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, los argumentos referidos a la aplicación y/o interpretación del artículo 155 inciso a) de la Ley General de Aduanas y a determinar que el cómputo del plazo para cobrar una multa se inicia una vez que esta ha sido efectivamente determinada, son argumentos que no se encuentran relacionados con un vicio de motivación, sino que denotan un cuestionamiento o discrepancia con el criterio asumido por la Sala de mérito y no puede ser materia de pronunciamiento en esta instancia; sin embargo, estos serán materia de análisis al desarrollar las causales materiales planteadas por la parte recurrente. **Análisis de las infracciones normativas de índole material QUINTO.** En principio, se debe tener en cuenta que si bien se ha denunciado en forma independiente las infracciones normativas por **interpretación errónea del literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053** y por **inaplicación de la segunda disposición final de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 1053, y del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF), incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113**, no es menos cierto que ellas guardan estrecha relación, pues, conforme a los fundamentos del recurso de casación, 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, toda vez que en el mismo se sostiene que la Sala Superior incurrió en error al considerar que el plazo de prescripción de las facultades para aplicar sanciones y cobrar multas se computa e inicia de forma simultánea, y no habría tenido en cuenta que el plazo de prescripción debe ser entendido en un orden secuencial y que el plazo para exigir el pago de la multa se inicia luego de la emisión de la resolución de multa. Asimismo, alega que no se ha observado que la Ley General de Aduanas no contempla expresamente el momento a partir del cual inicia el cómputo del plazo de prescripción para ejercer la facultad de cobranza para deudas determinadas en la fiscalización posterior, lo cual sí se hallaba previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, norma que resulta aplicable al caso de autos de forma supletoria. 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.<sup>5</sup> 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 impugnación 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 cuya infracción 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 poder 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 del presente caso. Así, tenemos: **Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053**<sup>6</sup>, de aplicación al caso de autos por temporalidad:<sup>7</sup> Artículo 155. Plazos de prescripción La acción de la SUNAT para: a) Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140 de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera. Artículo 156. Causales de interrupción y suspensión de la prescripción Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario. Segunda Disposición Complementaria Final: En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. **Texto Único Ordenado del Código Tributario** Artículo 44. Cómputo de los plazos de prescripción El término 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.<sup>8</sup> 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 siguientes: **a)** Mediante Carta de Presentación N° 3014-2015-SUNAT-393100<sup>9</sup> y Requerimiento N° 3015-2015-SUNAT/393100<sup>10</sup>, de fecha tres de noviembre de dos mil quince, la administración aduanera inicia un procedimiento de fiscalización sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de números 235-2011-10-104109 (serie 3); 235-2011-10-183714 (serie 1); 118-2011-10-495598 (serie 12); 118-2011-10-500159 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 11); 235-2011-10-025458 (series 3 y 4); 235-2011-10-043225 (serie 2); 235-2011-10-073137 (serie 1); 118-2011-10-234592 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12); 235-2011-10-114926 (series 1 y 8); 235-2011-10-124124 (series 2 y 3); 235-2011-10-134106 (serie 3) y 118-2011-10-048690 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12); y requiere a CS Beaver S.A.C. la presentación de información y documentación detallada en el anexo adjunto al requerimiento. **b)** Mediante Resultado de Requerimiento N° 6185-2016-SUNAT/292100<sup>11</sup>, de fecha veintisiete de diciembre de dos mil dieciséis, la administración tributaria determinó tributos de importación dejados de pagar ascendentes a US\$ 48,450.00 (cuarenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta dólares americanos con cero centavos), equivalentes a S/ 133,047.00 (ciento treinta y tres mil cuarenta y siete soles con cero céntimos). **c)** Mediante Resolución de División N° 000 393100/2016-000739<sup>12</sup>, del veintisiete de diciembre de dos mil dieciséis, la administración aduanera resuelve disponer la cobranza a CS Beaver S.A.C. el importe de S/ 133,047.00 (ciento treinta y tres mil cuarenta y siete soles con cero céntimos), más intereses, por concepto de tributos dejados de pagar en las declaraciones aduaneras de mercancías de importación detalladas en el Anexo I. **d)** El veinticinco de enero de dos mil diecisiete<sup>13</sup>, CS Beaver S.A.C. interpone recurso de reclamación contra la Resolución de División N° 000 393100/2016-000739, solicitando además se declare prescrita la facultad de cobro de la administración. **e)**

Mediante Resolución de División N° 000 323200/2017-000042<sup>14</sup>, del veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete, amparada en el Informe N° 55-2017-SUNAT/323200<sup>15</sup>, la administración aduanera resuelve declarar infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de División N° 000393100/2016-000739 y proseguir con la cobranza de la liquidación de cobranza contenida en su Cuadro N° 01. f) El veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, CS Beaver S.A.C. interpone recurso de apelación<sup>16</sup> contra la Resolución de División N° 000 323200/2017-000042. g) Finalmente, mediante Resolución N° 11534-A-2019<sup>17</sup>, del once de diciembre de dos mil diecinueve, el Tribunal Fiscal resuelve confirmar la Resolución de División N° 000 323200/2017-000042 en cuanto a la determinación de tributos por cambio de la clasificación arancelaria de las mercancías, y que no se encuentra prescrita la facultad de la aduana para determinar el cobro de dichos tributos; y revocar la Resolución de División N° 000 323200/2017-000042 en el extremo que afirma que no se encuentra prescrita la facultad de la Aduana para exigir el pago (cobrar) de los tributos determinados. 5.6. De la resumida actuación administrativa anotada en los apartados precedentes, se desprende que el asunto controvertido en sede administrativa se centró en determinar si ha operado o no la prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria. 5.7. Al respecto, la SUNAT señala que el cómputo del plazo prescriptivo de la acción comienza desde que concluye el procedimiento de fiscalización con la emisión de las resoluciones de División. Por su parte, el Tribunal Fiscal y CS Beaver S.A.C. afirman que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar y del referido a cobrar los tributos se inician en forma simultánea y corren en paralelo. **SEXTO. Precedente vinculante** Ahora bien, para el caso de autos, se debe tener presente que esta Sala Suprema, mediante la Casación N° 7275-2021 Lima, ha establecido, respecto al cómputo del plazo de prescripción en materia aduanera, un precedente vinculante que dispone 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 prescriptivo de ambas facultades se realiza de forma secuencial. 6.1.3. El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113. 6.1.4. Las reglas jurídicas que anteceden son aplicables para controversias referidas al cómputo del plazo de prescripción establecidas en la Ley General de Aduanas y el Código Tributario, en lo que fueran pertinentes. Sin embargo, deben ser analizadas en cada caso concreto, a fin de no afectar el principio de proscripción de la retroactividad de las normas, conforme al artículo 103 de la Constitución Política del Perú. **SÉTIMO.** Entrando al análisis de las infracciones materiales, se aprecia del recurso de casación que la recurrente sostiene que la Sala Superior en una interpretación incorrecta considera que el plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad de exigir el pago de los tributos determinados en la fiscalización posterior se computa e inicia de forma simultánea al plazo prescriptivo de la facultad de determinar tributos, desde el primero de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación tributaria. Asimismo, sostiene que, en los casos cuyo plazo de prescripción no había concluido a la entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 1113, la secuencialidad y la precisión del inicio del plazo de prescripción de la facultad de cobro después de la determinación se mantenía en aplicación de la norma incorporada por el citado decreto legislativo, por lo que, de haber interpretado correctamente la norma, el colegiado superior habría concluido que la secuencia normativa lógica es determinar y luego cobrar la deuda tributaria aduanera, una acción detrás de otra; consecuentemente, habría verificado que el plazo de prescripción para cobrar la deuda tributaria aduanera aún no había vencido y que SUNAT se encontraba plenamente habilitada para exigir su pago. 7.1. Sobre la aplicación

supletoria del Código Tributario, debe tenerse presente la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, la cual establece que el Código Tributario resulta de aplicación en el ámbito aduanero en todo aquello que no haya sido previsto por la ley antes mencionada. Consecuentemente, si bien la Sala Superior consideró que solo resultaba aplicable lo dispuesto por el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, el cual en efecto no hace una distinción clara entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la acción para aplicar sanciones y el inicio del cómputo del plazo prescriptivo para cobrar las multas; sin embargo, debe tenerse en cuenta el artículo 44 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: **Texto Único Ordenado del Código Tributario** Artículo 44. Cómputo de los plazos de prescripción El término prescriptivo 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 ellas. <sup>18</sup> 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: a) Por la notificación de la orden de pago. [...] 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 prescriptivo se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptivo. Artículo 46. Suspensión de la prescripción 1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. [...] 2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario. b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. [...] [Énfasis agregados] 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 aplicar sanciones, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, así como para la suspensión e interrupción de dichos plazos, diferenciación 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 la segunda disposición complementaria final de la Ley



General de Aduanas, más aún si el artículo 156 de dicha ley señala que las causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción se rigen por las normas del Código Tributario<sup>19</sup>, es decir, la propia Ley General de Aduanas efectúa una remisión directa al Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que evidencia que este cuerpo normativo complementa a la Ley General de Aduanas. De este modo, de conformidad con lo establecido en la segunda disposición complementaria final de la ley antes acotada, así como el precedente vinculante a que se ha hecho mención en el sexto considerando de la presente resolución, sí resulta posible aplicar supletoriamente las normas del Texto Único Ordenado del Código Tributario al caso de autos. **7.3.** Refuerza lo antes señalado que esta Sala Suprema, en la Casación N° 18356-2021-Lima, ha establecido que en materia de prescripción de la obligación tributaria es importante distinguir las acciones que puede ejercer la administración tributaria y que estarían sujetas a la prescripción. Según lo previsto en el artículo 43 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, dichas acciones son i) la acción para determinar la obligación tributaria, ii) la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, y iii) la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución. **7.3.** En lo concerniente a la acción para determinar la obligación tributaria, su prescripción se encuentra relacionada a la inacción de la administración tributaria para iniciar la fiscalización que culminara con la emisión de un valor tributario; en lo concerniente a la prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, se vincula a la inacción de la administración tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria y de multas; en cuanto a la acción para solicitar o efectuar la compensación, se suspende durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución, durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo, durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial, y durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización. **OCTAVO.** Sobre la prescripción de la acción de la SUNAT para determinar y cobrar los tributos en los supuestos de los incisos a), b), y c) del artículo 140<sup>20</sup>, la Ley General de Aduanas establece en el inciso a) del artículo 155 que el plazo prescriptivo es de cuatro años y se inicia desde el uno de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera. Su aplicación literal llevó a que la Sala Superior considerase que la administración aduanera debía determinar la sanción y exigir su cobro, dentro del plazo de cuatro años, es decir, entre el uno de enero de dos mil doce y el primer día hábil del año dos mil dieciséis, y que durante dicho lapso de tiempo no existió causal de interrupción y/o suspensión. **8.1.** Iniciamos señalando que la administración tributaria tanto en el recurso de casación y en el informe de la vista de la causa, ha precisado que la demanda se limita únicamente a la facultad de la administración aduanera para exigir el pago de los tributos determinación en la fiscalización posterior. Por tanto, este extremo será tomado en cuenta para resolver la presente causa, esto es, el cobro de obligaciones tributarias relacionado con el inicio del cómputo de plazo de prescripción, incorporado con el mencionado numeral 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual hace la precisión respecto de la acción de exigir el pago de la deuda tributaria. Dicho dispositivo no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el ya citado artículo 43 del Código Tributario, sino el momento en el que se inicia el cómputo de este. **8.2.** Así, tenemos que en la Casación N° 3648-2018 Lima, del once de julio de dos mil diecinueve, se hicieron precisiones respecto a la diferenciación entre la “determinación de la obligación tributaria” y la “exigibilidad del pago de la obligación”, indicándose lo siguiente: **Determinación de la obligación tributaria**, cuando aún se desconoce el monto que debe pagar el contribuyente; esto se encuentra relacionado con la **inacción por parte de la administración tributaria para iniciar la fiscalización** que culminará con la dación de un valor tributario. **Exigibilidad del pago de la obligación**, se entiende que, en este caso, ya existe un monto, por el cual, el contribuyente se encuentra obligado a cancelar y el mismo ya ha sido puesto en su conocimiento (como puede ser, una resolución de determinación y/o de multa); pero, la administración tributaria no procura efectuar dicho cobro [...]. [Énfasis agregado] A partir de ello se concluye que: “[...] la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para exigir el cobro de los tributos recién puede ser ejercida desde la notificación de la obligación tributaria, la misma que ha sido ‘determinada’ mediante la fiscalización tributaria”. Similares argumentos se esgrimieron en la Casación N° 12357-2017 Lima, del nueve

de mayo de dos mil diecinueve. **8.3.** 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 estableció 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 de forma secuencial, lo que resulta acorde al principio de razonabilidad, puesto que se trata de dos hechos diferentes e identificables que ocurren uno después del otro, pues el primero implica la imposición de la sanción de multa y el segundo su cobro. De este modo, siguiendo esa misma lógica jurídica, el inicio del plazo de prescripción de la facultad de la SUNAT empieza el uno de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o cuando se detectó la infracción; y el plazo para exigir el cobro se computa desde la notificación de la resolución que contiene la determinación de la multa. **8.4.** En este sentido, para establecer si en el caso concreto se ha incurrido en una interpretación errónea del literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas y determinar si la acción para exigir el pago por parte de la SUNAT ha 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 CS Beaver S.A.C. realizó un menor pago de tributos, dado que el Resultado de Requerimiento N° 6185-2016-SUNAT-393100 concluyó que se ha efectuado una asignación incorrecta de la subpartida nacional arancelaria de las mercancías importadas mediante una serie de declaraciones aduaneras de mercancías, lo cual ha originado tributos a la importación dejados de pagar, toda vez que en la fecha de numeración de las respectivas DAMs de importación se liquidaron los tributos a una tasa arancelaria ad valorem CIF distinta a la que les corresponde conforme a la clasificación arancelaria; por lo cual se determinó un monto de tributos pendientes de pagar de las mercancías importadas consignadas en la declaraciones aduaneras de mercancías numeradas en el año dos mil once. No obstante, la Sala Superior concluyó que la infracción se cometió en dicho año, por lo que el plazo de prescripción para aplicar la sanción inició el uno de enero de dos mil doce y culminó el uno de enero de dos mil dieciséis. Sin embargo, sucede que, concluido el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió la Resolución de División N° 000 393100/2016-000739, notificada el veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis, mediante la cual dispone la cobranza de S/ 133,047.00 (ciento treinta y tres mil cuarenta y siete soles con cero céntimos) por concepto de tributos dejados de pagar en las declaraciones aduaneras de mercancías numeradas en el ejercicio dos mil once, es decir, es recién a partir de ese momento que la deuda existe y puede exigirse su pago; consecuentemente, el plazo de prescripción de cuatro años para cobrar la deuda estaba habilitada después del veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis. **8.5.** Así es que, al contarse recién desde el veintinueve de diciembre de dos mil dieciséis con una obligación tributaria que puede ser exigible, el plazo prescriptivo de la facultad para cobrar la deuda puede iniciarse, ello en aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113 (de aplicación inmediata, esto es, antes de la emisión y notificación de la Resolución de División N° 000-393100-2016-739), norma cuya aplicación supletoria al caso de autos se hace en mérito a la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, como se ha establecido en el punto 7.1 del séptimo considerando de la presente resolución y conforme al precedente vinculante establecido por la Casación N° 7275-2021-Lima; y no conforme el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, vigente en la fecha en que ocurrieron los hechos materia del proceso, pues como se ha establecido anteriormente, dicha norma no hacía una distinción clara entre el inicio del plazo prescriptivo de la acción para aplicar sanciones y el referido a cobrar multas. **8.6.** Por consiguiente, atendiendo a que CS Beaver S.A.C. solicitó la prescripción de la acción de cobro de la deuda en su recurso de reclamación mediante escrito ingresado el veinticinco de enero de dos mil diecisiete, es claro que en dicha fecha no se había producido la prescripción de la acción de cobro de la deuda, al haber transcurrido, aproximadamente, menos de un mes desde que se emitió la resolución de División. **8.7.** En conclusión, conforme a los fundamentos antes expuestos, se verifica que el colegiado superior en el caso de autos realizó una interpretación errónea del literal a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas al considerar que la facultad para determinar y cobrar los tributos empezaba de forma conjunta el uno de enero de dos mil doce, pues si bien el mencionado literal a) no hace una distinción entre ambos tipos de

acciones, se debe tener en consideración que en el presente caso la deuda recién era exigible desde que se le notificó a la entidad demandada (CS Beaver S.A.C.) con la Resolución de División N° 000-393100-2016-739, por aplicación supletoria del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, 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 planteadas por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, corresponde casar la sentencia de vista y actuar en sede de instancia, resolviendo la causa. **9.1.** Para tal efecto, se debe tener presente que, del escrito de demanda, se aprecia que se interpuso como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11534-A-2019, en cuanto revoca el extremo referido a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria determinada mediante la Resolución de División N° 000-323200/2017-042; y, de forma accesoría, que se declare la plena validez del artículo primero de la Resolución de División N° 000-323200/2017-042. Mediante la sentencia de primera instancia, se declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **9.2.** La Sala Superior ha concluido que la norma originaria no distingue el inicio, transcurso y conclusión del plazo prescriptorio de las acciones de determinar y de cobrar los tributos, por lo que los plazos se iniciaban y culminaban al mismo tiempo, y así, para la instancia superior, no corresponde declarar nula la resolución administrativa impugnada. **9.3.** En tal sentido, teniendo en cuenta el precedente vinculante establecido mediante la Casación N° 7275-2021 Lima, y los fundamentos y la conclusión a los que ha arribado esta Sala Suprema en los considerandos séptimo y octavo de la presente resolución, en los que se ha determinado que la deuda recién es exigible desde que se notificó a CS Beaver S.A.C. la Resolución de División N° 000 393100/2016-000739, el veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis, lo que se corrobora con lo dispuesto por el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que al veinticinco de enero de dos mil diecisiete no se había producido la prescripción de la acción de cobro de multa. Teniendo en cuenta lo anterior, se concluye que corresponde resolver el conflicto casando la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda, en consecuencia, nula la resolución administrativa impugnada, y ordenar a la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal que emita nuevo pronunciamiento observando lo establecido en la presente resolución. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria** el doce de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento treinta y seis a ciento sesenta). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del diecinueve de setiembre de dos mil veintidós (fojas ciento dos a ciento 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 veinticuatro de enero de dos mil veintidós, que declaró **infundada** la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11534-A-2019, en cuanto revoca el extremo referido a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria determinada mediante la Resolución de División N° 000-323200/2017-042, y **ORDENARON** a la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal cumpla con emitir nuevo pronunciamiento observando lo establecido en la presente resolución. 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 la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y CS Beaver Sociedad Anónima Cerrada, sobre acción contencioso administrativa. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zagarra. SS. BURNEO BERMEJO, **BUSTAMANTE ZEGARRA**, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

<sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.  
<sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>4</sup> **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**  
Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.  
Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.  
Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.  
Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el diario oficial El Peruano, en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.
- <sup>5</sup> CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.
- <sup>6</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano el veintisiete de junio de dos mil ocho, vigente a partir del diecisiete de marzo de dos mil nueve y con pleno vigor a partir del uno de octubre de dos mil diez.
- <sup>7</sup> Artículo modificado por el Decreto Legislativo N° 1433, publicado el dieciséis de setiembre de dos mil dieciocho.
- <sup>8</sup> Numeral incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113.
- <sup>9</sup> Obrante a fojas 321 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>10</sup> Obrante a fojas 323 y 382 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>11</sup> Obrante a fojas 203 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>12</sup> Obrante a fojas 199 y 818 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>13</sup> Obrante a fojas 812 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>14</sup> Obrante a fojas 678 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>15</sup> Obrante a fojas 702 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>16</sup> Obrante a fojas 608 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>17</sup> Obrante a fojas 523 del archivo digital del expediente administrativo inserto en el expediente principal electrónico.
- <sup>18</sup> Numeral incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, que entró en vigor a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.
- <sup>19</sup> **Ley General de Aduanas**  
Artículo 156. Causales de interrupción y suspensión de la prescripción  
Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario.
- <sup>20</sup> **Ley General de Aduanas**  
Artículo 140. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera:  
La obligación tributaria aduanera nace:  
a) En la importación para el consumo, en la fecha de numeración de la declaración;  
b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado;  
c) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; a excepción de la transferencia que se efectúa a título gratuito a favor de los gobiernos locales, los gobiernos regionales y las entidades del gobierno nacional, siempre y cuando se cumpla con los requisitos y procedimientos previstos en el inciso k) del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF.

C-2211753-8

## CASACIÓN N° 15573-2023 LIMA

Lima, veintiséis de julio de dos mil veintitrés

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el demandante **Agroindustrias AIB S. A.** mediante escrito del dos de mayo de dos mil veintitrés (fojas quinientos veintitrés a quinientos cuarenta del Expediente Judicial Electrónico - EJE<sup>1</sup>); contra la sentencia de vista del veinticuatro de abril de dos mil veintitrés (fojas quinientos nueve a quinientos diecisiete), que confirma la sentencia de primera instancia del cinco de diciembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cuarenta y nueve a cuatrocientos sesenta y siete), que 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/TC<sup>2</sup>. **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° 31591<sup>3</sup>, 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 incurrir 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 (fojas quinientos dieciocho), con relación al arancel judicial por concepto de casación, la parte recurrente adjunta el pago (fojas quinientos cuarenta y uno). Por tanto, se cumple con los requisitos precisados en este inciso de la referida norma. **Causales denunciadas Quinto:** la parte demandante Agroindustrias AIB S. A., formula su recurso de casación por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por interpretación errónea del inciso 2.a del artículo 46 del Código Tributario.** Señala la parte recurrente que, la Sala Superior interpretó erróneamente el alcance de la suspensión del cómputo de plazo de prescripción durante el tiempo en el cual se tramite el procedimiento contencioso tributario, indistintamente que este observe dilaciones indiscriminadas y no imputables por demoras del contribuyente. Asimismo, agrega que, la Sala Superior considera que la prescripción se encontró suspendida durante toda la tramitación del procedimiento contencioso tributario, el cual concluyó con la emisión de la Resolución N° 07187-3-2020, así también, la parte recurrente refiere que se debe recordar que el Tribunal Fiscal resolvió en el plazo de 07 años y 21 días desde ingresado el expediente a dicha entidad. Además, refiere que la Sala Superior desconoce y se aleja arbitrariamente de la aplicación del razonamiento y criterios interpretativos contenidos en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, específicamente, respecto a lo indicado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2051-2016-PA/TC, expedida el 12 de noviembre de 2020 (caso Paramonga), sentencia que prescribe de forma clara y precisa la adecuada interpretación de lo dispuesto en el artículo 46 del Código Tributario, al señalar que no es razonable ni constitucional interpretar que la suspensión de la prescripción en materia tributaria regulada en dicho artículo pueda mantenerse de forma indefinida, incluso luego de transcurrir el plazo máximo con el que cuentan los órganos para resolver los expedientes de apelación; en concreto, el plazo máximo de 12 meses dispuesto por el artículo 150 del Código Tributario para la resolución del expediente de apelación por el Tribunal Fiscal. Por lo tanto el criterio acogido por la Sala Superior es irrazonable, pues de forma impensada ampararía extender los efectos de una suspensión del plazo prescriptorio, consintiendo demoras excesivas e ilegales, siendo contrario al debido procedimiento y debe ser proscrito en la medida que en nuestro ordenamiento prima el principio de interdicción de arbitrariedad, por medio del cual no puede admitirse actuaciones o fallos que no se encuentren debidamente fundamentados en criterios de razonabilidad. **b) Infracción normativa sobre la inaplicación por parte de la Sala Superior de normas de derecho material y alejamiento inmotivado del criterio contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2051-2016-PA/TC.** Refiere la parte recurrente que la Sala Superior, se alejó inmotivadamente del criterio interpretativo expuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2051-2016-PA/TC de carácter de doctrina jurisprudencial y como tal fuente de derecho; inaplicando entonces las normas (artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 31307; la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N° 28301; y, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario) que



dan relevancia a los criterios interpretativos arribados por el Tribunal Constitucional. La parte recurrente advierte que, al no aplicar dicho criterio interpretativo, la Sala Superior incurriría también en la inaplicación del principio de debido procedimiento contenido en el artículo 139 de la Constitución, al cual subyace el derecho a un plazo razonable, que bien ha sido entendido como el derecho a obtener una resolución motivada en derecho y dentro del plazo máximo establecido por la ley. **c) Apartamiento de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior considera que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02051-2016-PA/TC resulta aplicable únicamente al caso concreto y respecto de las partes, más no corresponde la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional al caso de la empresa AIB; al respecto la parte recurrente refiere que se está desconociendo el pronunciamiento e incurrir también en infracción normativa en tanto descarta de plano y desconoce la aplicación del criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional antes referida, expuesto en los fundamentos 16 a 24 de la misma, así como en el fundamento 62 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC; los cuales se regulan los efectos de dichos criterios e interpretación del artículo 46 del Código Tributario a casos futuros y similares, como ocurre en el presente caso. Refiere la parte recurrente que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02051-2016-PA/TC, debe ser observado en el presente caso, por presentarse las mismas circunstancias y porque el propio Tribunal Constitucional ha regulado los efectos de dicha sentencia para que sea aplicable a los casos como en el caso presente. Así también, señala que el principio de previsión de consecuencias ha sido desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en las Sentencias contenidas en los Expedientes N° 00002-2020-CC/TC y N° 0006-2019-CC/TC y establece que el juez debe ser consciente del impacto de sus pronunciamientos en la sociedad, y, justamente por tal motivo, prevé que los efectos de sus sentencias puedan ser aplicables a casos futuros que sean iguales, esto es, en los que se configure un supuesto de prescripción en los que el Tribunal Fiscal haya demorado de forma excesiva en resolver los recursos de apelación. **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 de la causal mencionada en el literal **a)** del quinto considerando de la presente resolución. Este Supremo Tribunal señala que, la interpretación errónea de una norma de derecho material, como causal del recurso de casación, se plantea cuando el Juez al aplicarlo al caso que se juzga ser el pertinente, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no le corresponde; por lo tanto, la parte recurrente debe demostrar la interpretación correcta que se debió dar a la norma a la relación fáctica establecida en la sentencia de mérito y cómo ello afecta de modo directo en el resultado del juzgamiento. Al respecto la Sala Superior orientó su argumento señalando que: [...] Advirtiendo que de acuerdo al inciso a) numeral 2 del Artículo 46° del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso en autos por su temporalidad, previó que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del proceso contencioso tributario. [...] Cabe precisar que en el caso que nos ocupa, en cumplimiento del principio de legalidad, se ha aplicado la normatividad vigente a la fecha de los hechos, es decir, lo previsto por el artículo 46° del Código Tributario antes de su modificatoria, **siendo que el recurso de reclamación fue presentada el 26 de noviembre 2012 y la apelación el 16 de septiembre 2013;** es decir, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, el mismo que recién fue publicado el 30 diciembre 2016; por tanto, no resulta aplicable al presente caso la Primera Disposición Complementaria Transitoria, que señala que la reanudación del cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento de los plazos máximos para resolver. [...] Es así que, la Sala Superior ha determinado aplicar el artículo 46 del Código Tributario antes de su modificatoria; pues este se encontraba vigente al momento de los hechos, conforme al principio de legalidad. Asimismo, la parte recurrente cuando señala la interpretación errónea por parte de la Sala Superior, refiere que interpretó erróneamente el alcance de la suspensión del cómputo de plazo de prescripción durante el tiempo en el

cual se tramite el procedimiento contencioso tributario, indistintamente que este observe dilaciones indiscriminadas y no imputables por demoras del contribuyente. Sin embargo, no precisa de forma clara la interpretación correcta que se debe dar a la referida norma; pues en la sentencia de vista se advierte que esta se aplicó conforme al texto que se encontraba vigente al momento de los hechos. Por lo que, esta Sala Suprema advierte que la parte recurrente al referirse a la interpretación errónea de la norma en referencia, no explica de forma clara y precisa la interpretación errónea que se la da al texto normativo, tampoco refiere de qué manera esta debería ser interpretada para el desarrollo del presente caso. Se verifica que, lo que pretende la parte recurrente es cuestionar los criterios de la Sala Superior, al no estar conforme con la decisión. En consecuencia, la referida causal deviene en **improcedente**. **Octavo:** Emitiendo pronunciamiento respecto de la causal mencionada en el literal **b)** del quinto considerando de la presente resolución; la parte recurrente denuncia la inaplicación y alejamiento inmotivado del criterio contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2051-2016-PA/TC. Asimismo, resulta necesario señalar que, esta causal va referida a la aplicación del criterio vinculante de la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 2051-2016-PA/TC; pues la parte recurrente denuncia que la Sala Superior se aparta de dicho criterio emitido por el Tribunal Constitucional; al respecto tenemos que la Sala Superior refiere lo siguiente: [...] Sobre el particular, cabe manifestar que la STC N° 02051-2016-AA/TC del 12 de noviembre de 2020, está referida específicamente al plazo razonable que tiene que asumir la autoridad administrativa y el Tribunal Fiscal a efectos de resolver las causas que tiene a su cargo dentro del plazo legalmente establecido; lo cual se justifica en cuanto la demora incurrida trae consigo que durante dicho lapso, se acumulen los intereses moratorios en perjuicio del contribuyente, incrementando largamente el monto de la deuda tributaria hasta sobrepasarla inclusive, por causa atribuible a la administración y/o al Tribunal Fiscal. Posición altamente reiterada por el Tribunal en múltiples sentencia, y que ha sido asumida por el Colegiado, inclusive; sin embargo, dentro de la misma se ha introducido un nuevo concepto que incorpora la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, que involucra suspender el plazo prescriptorio solo por los plazos establecidos en el Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo, éste último dispuesto con la modificación efectuada al penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario a través del artículo 3° del Decreto Legislativo 1311 publicado el 30 de diciembre de 2016. Siendo de apreciar que dicha sentencia es aplicable únicamente al caso concreto, o retroactiva para las partes intervinientes en dicho proceso constitucional, una retroactividad del citado dispositivo, atendiendo a las obligaciones tributarias en discusión que datan del 2008, posición que no es asumida por éste colegiado, máxime, si dicha decisión no se encuadra dentro del supuesto del Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional. [...] Se puede observar que, la Sala Superior señala que dicha Sentencia del Tribunal Constitucional no constituye precedente vinculante; por lo tanto, no se encuadra dentro del supuesto del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional conforme la Sala Superior indica; por lo que la parte recurrente al denunciar el apartamiento y la no aplicación del criterio vinculante de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02051-2016-AA/TC; no es precisa, pues no se trata de una precedente vinculante; por lo tanto, no puede ser considerada como causal para interponer recurso de casación conforme al inciso 5 del modificado artículo 388 del Código Procesal Civil que expone lo siguiente: "Si la sentencia o auto se aparta de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema"; hecho que no ocurre en el presente caso; por lo tanto tampoco se encontraría vulnerando las normas artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 31307; la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N° 28301; y, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, que dan relevancia a los criterios interpretativos arribados por el Tribunal Constitucional; pues la postura acogida por la Sala Superior conforme se observa en la sentencia descansa en la aplicación del inciso a del numeral 2 del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, se puede observar que la casacionista refiere que, al no aplicar dicho criterio interpretativo, la Sala Superior incurriría también en la inaplicación del principio de debido procedimiento contenido en el artículo 139 de la Constitución, al cual subyace el

derecho a un plazo razonable, que bien ha sido entendido como el derecho a obtener una resolución motivada en derecho y dentro del plazo máximo establecido por la ley. Sin embargo, como referimos en el anterior párrafo, al no incurrir la Sala Superior en el apartamiento del precedente vinculante; en consecuencia, tampoco incurriría en vulneración del debido procedimiento reconocida en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú; pues la Sala Superior aplica la norma que se encontraba vigente al momento de los hechos; por lo tanto, la parte recurrente no es clara ni precisa al denunciar la vulneración del debido procedimiento. Por estas razones, estas causales devienen en **improcedentes**.

**Noveno:** Emitiendo pronunciamiento respecto de las causales mencionadas en el **literal c)** del quinto considerando de la presente resolución; se advierte que la parte recurrente refiere nuevamente que la Sala Superior no ha considerado aplicar la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, y lo mismo refiere de las Sentencias del Tribunal Constitucional emitida en los Expedientes N°s 04082-2012-PA/TC, 00002-2020-CC/TC y 0006-2019-CC/TC, señala que se está desconociendo el pronunciamiento de dichas sentencias e incurre también en infracción normativa en tanto descarta de plano y desconoce la aplicación del criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional. Sin embargo, no pueden ser considerada como causal para interponer recurso de casación conforme al referido inciso 5 del modificado artículo 388 del Código Procesal Civil. Se debe precisar que la parte recurrente no es clara al momento de denunciar el apartamiento del precedente vinculante de estas referidas sentencias y no diferencia que la causal por apartamiento es diferente a una causal por inaplicación de una norma material; por lo que se observa que estas no se encuentran debidamente fundamentadas. En consecuencia, esta causal denunciada deviene en **improcedente**. **Décimo:** 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 primero:** 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 el demandante **Agroindustrias AIB S. A.** mediante escrito del dos de mayo de dos mil veintitrés (fojas quinientos veintitrés a quinientos cuarenta); contra la sentencia de vista del veinticuatro de abril de dos mil veintitrés (fojas quinientos nueve a quinientos diecisiete), 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 del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por Agroindustrias AIB S. A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 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, CORANTE MORALES, TOVAR BUENDÍA.

<sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

<sup>2</sup> Publicada el nueve de noviembre de dos mil dieciséis en el diario oficial El Peruano.

<sup>3</sup> 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-2211753-9

## CASACIÓN N° 30057-2022 LIMA

**TEMA:** ARBITRIOS MUNICIPALES

**SUMILLA:** De acuerdo al principio de plena jurisdicción, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre cualquier acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo.

Así, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; por lo tanto, corresponde que la Sala Superior se pronuncie sobre el fondo de la controversia y analice la validez de la Ordenanza Municipal N° 342-MSS y luego de ello determine si corresponde la devolución de arbitrios municipales del ejercicio dos mil diez.

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

Lima, seis de julio de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos **i)** por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito del veinticinco de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos setenta y seis a cuatrocientos ochenta y cinco); y **ii)** por el **Procurador Público Municipal de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco**, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos noventa a cuatrocientos noventa y seis), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número veinticinco, del siete de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y cinco a cuatrocientos sesenta y siete), que **revoca** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número trece, del veintinueve de enero de dos mil dieciséis (fojas doscientos ochenta y dos a trescientos dos), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, reformándola, **declara fundada la demanda**; en consecuencia, declara nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-7-2015, y ordena a la Municipalidad de Santiago de Surco que proceda a la devolución de los pagos indebidos por los arbitrios del año dos mil nueve, y al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución respecto a los arbitrios municipales del año dos mil diez contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS, debiendo ambas entidades considerar lo expuesto en aquella sentencia. **Antecedentes del recurso** De la demanda La parte demandante, **sucesión de Segundo Guillermo Ato Campos**, interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el diecisiete de agosto de dos mil quince (fojas trece a veinticuatro), subsanada mediante escrito del tres de agosto de dos mil quince (fojas sesenta a sesenta y dos), postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-7-2015, del dieciséis de abril de dos mil quince, que declaró infundada la apelación contra la denegatoria ficta de la solicitud presentada por la sucesión sobre devolución de los pagos indebidos de arbitrios de los años dos mil nueve y dos mil diez. **Pretensión accesoria:** Se ordene a la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco la devolución de los pagos indebidos de arbitrios de los años dos mil nueve y dos mil diez. Como fundamentos de su demanda, señala lo siguiente: Que, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC cambia el criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, revocando la facultad de aplicar el control difuso a los tribunales administrativos, pero no dejó sin efecto el fundamento 63 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC, que tiene fuerza de ley y que otorga la competencia al Tribunal Fiscal de revisar la validez de las ordenanzas tributarias municipales verificando el cumplimiento de la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal. Consecuentemente, habiéndose demostrado que se encuentra vigente la facultad otorgada por el Tribunal Constitucional al Tribunal Fiscal para pronunciarse sobre la validez de las ordenanzas tributarias municipales, esta obligación vinculante fue inobservada al emitir el documento impugnado. El documento impugnado trasgrede flagrantemente el derecho fundamental de la persona a la igualdad ante la ley, al negarse a aplicar resoluciones de jurisprudencia obligatoria vigentes para resolver la solicitud de devolución de los pagos indebidos de arbitrios de los años dos mil nueve y dos mil diez, en trámite en el Tribunal Fiscal desde el dieciséis de enero de dos mil trece. El Tribunal Constitucional en la sentencia publicada el catorce de abril de dos mil

catorce cambia el criterio —vigente desde el dos mil seis— que facultaba a los tribunales administrativos para aplicar el control difuso, y recién desde aquella fecha dichas entidades ya no pueden emplear el control difuso para analizar las normas. Sin embargo, la sentencia no declara la nulidad de los actos jurídicos anteriores de los tribunales administrativos que aplicaron el control difuso, que son válidos para todo efecto por ser cosa decidida y por estar amparados por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC y, adicionalmente, por la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, vinculada únicamente a las nuevas solicitudes de control difuso solicitadas por los administrados desde el catorce de abril de dos mil catorce. El documento impugnado, al negar la aplicación de las resoluciones del Tribunal Fiscal publicadas en el diario oficial El Peruano, incumple el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, debido a que esos instrumentos tienen la calidad de cosa decidida y tienen plena vigencia, no existiendo resolución que compruebe que ha sido dejados expresamente sin efecto o modificados; por lo tanto, están vigentes y han debido ser reconocidos para resolver la solicitud de devolución de los pagos indebidamente de arbitrios de los años dos mil nueve y dos mil diez. Para resolver el expediente de devolución de los pagos indebidamente de arbitrios de los años dos mil nueve y dos mil diez, el Tribunal Fiscal no respetó la restricción establecida en la sentencia del Tribunal Constitucional, debido a que ese instrumento era cosa decidida e intangible lo resuelto, y protegía el derecho de amparar la devolución de los pagos indebidamente. Después de once meses de publicada la Resolución N° 07455-11-2013, el catorce de abril de dos mil catorce, recién se publicó la sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC que se aparta del precedente y sustituye la facultad de control difuso. La omisión señalada es una evidente trasgresión de la garantía de la cosa juzgada, amparada en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. **Sentencia de primera instancia** El Vigésimo 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 trece, del veintinueve de enero de dos mil dieciséis (fojas doscientos ochenta y dos a trescientos dos), declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Estos son sus argumentos: **a)** En aplicación del principio de legalidad y de conformidad con la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC y con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-12, del nueve de julio de dos mil catorce, el Tribunal Fiscal, en su calidad de tribunal administrativo de la administración pública, declara que carece de facultades para ejercer el control difuso sobre la constitucionalidad de las normas, atribución que solo es de competencia del órgano jurisdiccional; por lo que lo resuelto en la resolución impugnada se encuentra conforme a ley. **b)** En tal sentido, se puede concluir que las Ordenanzas de números 294-MSS, 317-MSS y 342-MSS, que regulan los arbitrios de los años dos mil ocho, dos mil nueve y dos mil diez, no son pasibles de control de constitucionalidad por el Tribunal Fiscal, pues si bien cumplen con el segundo requisito, al tener relación directa con el caso que nos ocupa, no se evidencia incompatibilidad con la Constitución Política, debido a que fueron emitidas observando lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 00053-2004-PI/TC. **Casación N° 6716-2017 Lima** La Sala de Derecho Constitucional Social y Permanente, mediante la referida casación, del once de setiembre de dos mil dieciocho (fojas cuatrocientos veintitrés a cuatrocientos cuarenta y uno), declaró: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha dieciséis de marzo de dos mil diecisiete, obrante a fojas trescientos ochenta y seis; en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista de fecha nueve de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas trescientos sesenta y siete, 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; **ORDENARON** a la Sala Superior de origen emita nuevo pronunciamiento, conforme a las consideraciones expuestas en la [...] [referida] casación [...]. Como argumento, la Sala de Derecho Constitucional Social y Permanente señala lo siguiente: **a)** Que, en la sentencia de vista no se observó que el colegiado superior haya analizado los argumentos planteados por el demandante en la vía administrativa, pues en estricto el objetivo era que el Tribunal Fiscal analice la constitucionalidad de la Ordenanza

N° 342-MSS. Estima que, incluso, aquel examen debe dirigirse a los recursos planteados relacionados con la solicitud del dieciséis de enero de dos mil trece. Además, el colegiado superior debe verificar lo contenido en el fundamento 34 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC, cuando este tribunal concluye que el precedente vinculante establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 3741-2004-PA/TC desnaturaliza una competencia otorgada exclusivamente a la función jurisdiccional, por lo que los tribunales administrativos no se encuentran facultados para efectuar el control difuso. Por consiguiente, la Sala Superior debe examinar y sustentar apropiadamente. **b)** La Sala Suprema señala además que la decisión de la Sala Superior no solamente debió estar dirigida a analizar las sentencias del Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 00053-2004-PI/TC, o las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013; sino que previamente se debió tener en cuenta si los argumentos de la solicitud presentada por la ahora demandante el dieciséis de enero de dos mil trece estaban dirigidos a que el Tribunal Fiscal realice el control difuso. **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la referida Corte Superior de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, del siete de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y cinco a cuatrocientos sesenta y siete), resolvió lo siguiente: **REVOCAR** la sentencia del veintinueve de enero de dos mil dieciséis, obrante de fojas 282 a 302, que resolvió declarar infundada en todos sus extremos la demanda; **REFORMÁNDOLA**, se declara fundada la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-7-2015; y, se **ORDENA** a la Municipalidad de Santiago de Surco proceda a la devolución de los pagos indebidamente por los arbitrios del año 2009; asimismo, se **ORDENA** al Tribunal Fiscal emita nueva resolución respecto a los arbitrios municipales del año 2010 contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS; debiendo ambas entidades considerar lo expuesto en la presente sentencia. La Sala Superior precisó los siguientes argumentos: **a)** La Ordenanza N° 294-MSS no adoptó criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines y el servicio de recolección de residuos sólidos en el caso de predios utilizados como casa habitación; tampoco cumplió con justificar la aplicación de la tarifa social y el principio de solidaridad, criterios que a su vez fueron recogidos por la Ordenanza N° 317-MSS; por lo que dichas ordenanzas, correspondientes a los años dos mil ocho y dos mil nueve, fueron inaplicadas parcialmente por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013 respectivamente, resoluciones que constituyen precedentes administrativos de observancia obligatoria. **b)** Las citadas resoluciones del Tribunal Fiscal no aplicaron el control difuso otorgado a los tribunales administrativos en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, sino que se sujetaron a los criterios establecidos por las sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, lo cual además significó el cumplimiento del mandato contenido en el fundamento jurídico 63 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC, en que el colegiado constitucional señaló que, en lo subsiguiente, el Tribunal Fiscal no debía eludir el análisis de una ordenanza municipal de acuerdo con la Ley de Tributación Municipal y Ley Orgánica de Municipalidades. **c)** Las sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013 mantienen su vigencia; por tanto, resulta irrelevante la sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, del dieciocho de marzo de dos mil catorce, que eliminó la potestad del control difuso administrativo, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11541-7-2014, del veintitrés de setiembre de dos mil catorce, que tuvo como sustento esta última sentencia del Tribunal Constitucional; las mismas que fueron posteriores al dieciséis de enero de dos mil trece, fecha en que la sucesión recurrente presentó su solicitud. **d)** Señala que, para resolver la controversia en sede administrativa, el Tribunal Fiscal no tenía que ejercer control difuso de la ordenanza municipal discutida, sino que debía limitarse a verificar si la misma se cifiere a los parámetros generales ya estipulados por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC, cumpliendo con emitir pronunciamiento de fondo en el presente caso, pues dicho colegiado administrativo se



encontraba obligado a seguir los precedentes vinculantes materia de las referidas sentencias del Tribunal Constitucional para de esta manera observar el derecho a la igualdad ante la ley y el principio de seguridad jurídica con relación a los administrados que efectuaron reclamaciones similares. **e)** La Municipalidad Distrital de Santiago de Surco deberá reliquidar la deuda y proceder a la devolución de los pagos indebidos del año dos mil nueve que correspondan respecto de los arbitrios municipales de limpieza pública, por el servicio de recolección de residuos sólidos y de parques y jardines, así como de la aplicación de la tarifa social y del principio de solidaridad; los mismos que fueron inaplicados por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013, que constituyen precedentes de observancia obligatoria, que a su vez analizaron si las Ordenanzas N° 294-MSS y N° 317-MSS de los años dos mil ocho y dos mil nueve cumplían con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC. **f)** Las posteriores Ordenanzas N° 294-MSS y N° 317-MSS, en el extremo que no respetaron las reglas estatuidas por las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC y N° 00053-2004-PI/TC, incumplieron la citada jurisprudencia constitucional que era de obligatorio acatamiento al momento de la dación de las mismas, por lo que la devolución de los pagos indebidos por los arbitrios del año dos mil nueve resulta legal y plenamente justificada, máxime si las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013 constituyen precedentes administrativos. Precisa que, con relación a los arbitrios del año dos mil diez, contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS, corresponde que el Tribunal Fiscal emita el pronunciamiento respectivo. **Del recurso de casación y el auto calificadorio** Mediante auto calificadorio del dieciséis de noviembre de dos mil veintidós (fojas ciento noventa y cinco a doscientos dos del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedentes los recursos de casación interpuestos. Del Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, por la siguiente causal<sup>2</sup>: **Inaplicación de la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional** El recurrente sostiene que se ha inaplicado la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 “Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”, que señala que los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos bajo responsabilidad, señalando que la Sala no ha respetado el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 042-2012-AA de fecha dieciocho de marzo del dos mil catorce en la que se llega a la conclusión que el precedente N° 3741-2004-AA/TC desnaturalizaba una competencia otorgada por la Constitución al extender en su ejercicio a quienes no están incursos en la función jurisdiccional y que conforme a la Constitución carecen de competencia para ejercer control difuso de constitucionalidad, por lo que no corresponde a los Tribunales Administrativos efectuar control difuso. Que con la Sentencia 4293-2012-PA/TC el Tribunal Fiscal no estaba facultado a realizar análisis sobre las ordenanzas municipales para determinar si estas se habían emitido observando los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional para la determinación del costo y su distribución dado que ello implicaría realizar control difuso, por lo que se ha eliminado la posibilidad de que el Tribunal Fiscal invoque los criterios contenidos en estas últimas dos resoluciones para inaplicar ordenanzas ya que ello significa hacer control difuso, por lo que el Tribunal Fiscal emite la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-5-2015 donde señaló que no estaba facultado a realizar análisis constitucional sobre la ordenanza emitida por la Municipalidad de Surco, en ese sentido la Sala no debió declarar la nulidad de la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal la misma que ha sido motivada de forma adecuada y suficiente. Del Procurador Público Municipal de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, por la siguiente causal: La infracción normativa por inaplicación de la Ordenanza 317-MSS para el año dos mil nueve. La recurrente sostiene que la Sala ha inaplicado la Ordenanza N° 317-MMS para el año dos mil nueve en razón que existe un precedente administrativo del Tribunal Fiscal que ha resuelto sobre ello, siendo que el Tribunal Constitucional en el fundamento treinta y nueve de la STC N° 041-2004-AI/TC estableció criterios respecto a la ubicación, el uso y tamaño del predio y el Expediente N° 918-2022-AA/TC señala que el valor del predio, su tamaño y ubicación o uso, no resultan

criterios válidos de cuantificación. Que la Sala Superior ha señalado que la Ordenanza 317-MSS para el año dos mil nueve es inaplicable porque no respetó la regla del Tribunal Constitucional en las STC N° 41-2004-AI/TC y N° 53-2004-PI/TC, asimismo señaló que la Sala vulneró el Principio de motivación por resultar insuficiente la argumentación que la ordenanza 317-MSS para el año dos mil nueve, al haber recogido el mismo criterio para el año dos mil ocho, contraviene la Sentencia del TC y en consecuencia pierde efecto jurídico como es cobrar los arbitrios por parques y jardines, que con dicha motivación deficiente avalaría la omisión de pago de arbitrios municipales que avalan costos por los servidores, insumos, de mantenimiento y reparación, servicios de riego entre otros. 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, por lo que solicitan la revocatoria de la sentencia de vista declarando infundada la demanda. **CONSIDERANDOS** **Primero:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,<sup>3</sup> que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso<sup>4</sup>, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una vulneración de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, han sido declarados procedentes los recursos de casación por causales de infracciones normativas materiales. En ese sentido, corresponde emitir pronunciamiento respecto de las infracciones planteadas. **Segundo: Análisis de la infracción material planteada por el Tribunal Fiscal: inaplicación de la primera disposición final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2.1.** Cabe precisar que la causal de carácter material planteada por el Tribunal Fiscal, en lo que respecta a arbitrios municipales, refiere que la Sala Superior inaplicó la primera disposición final de la Ley N° 28301, pues no respetó el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 042-2012-AA, que llegó a la conclusión de que el precedente de la Sentencia N° 3741-2004-AA/TC desnaturalizaba una competencia para ejercer control difuso de constitucionalidad. Asimismo, señala la entidad recurrente que el colegiado superior no debió declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03788-7-2015, que ha sido motivada de

forma adecuada y suficiente. **2.2.** En principio, corresponde señalar que la doctrina jurisprudencial se acerca más a la idea del precedente anglosajón. No es precisamente el Tribunal Constitucional quien señala cuál fundamento o punto de la resolución es el precedente. Esta tarea de algún modo está encomendada al juez de destino, quien debe aplicar el precedente frente a un caso concreto. **2.3.** Dentro de esta idea del precedente vinculante, el cual está regulado por el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional (los precedentes en el sistema anglosajón no requieren propiamente el respaldo del legislador), el Tribunal Constitucional ha venido consolidando o ampliando —o ese es su objetivo— la tesis de que todas las interpretaciones emitidas por él en los procesos constitucionales son también vinculantes para los jueces. **2.4.** Uno de los argumentos a favor de esta interpretación incide en lo dispuesto por el título preliminar del Código Procesal Constitucional, que prescribe que los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos, según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional<sup>5</sup> y de la doctrina jurisprudencial creada por el propio tribunal. **2.5.** Respecto al recurso de casación planteado por el Tribunal Fiscal, se debe tener presente que la primera disposición final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, señala expresamente lo siguiente: Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad. **2.6.** Con la finalidad de absolver la referida causal, resulta pertinente recordar que el catorce de noviembre de dos mil cinco, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el Expediente N° 3471-2004-AA/TC, cuyos fundamentos 41 y 50 constituyeron precedente vinculante, conforme al artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. En el último de los considerandos señalados se determinó como regla sustancial lo siguiente: Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución. Para ello se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro d proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución. Es decir, en un primer momento se les confirió a los órganos administrativos la potestad de aplicar la institución denominada control difuso de la constitucionalidad. **2.7.** Sin embargo, el precedente vinculante citado en el considerando precedente fue dejado sin efecto por la sentencia del referido tribunal, de fecha dieciocho de marzo del dos mil catorce, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, decisión que, según los fundamentos 34 y 35, se sustentó principalmente en lo siguiente: 34. [...] el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que tal **precedente desnaturaliza una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incursos en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución, carecen de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad.** En consecuencia, en ningún caso, los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución, por lo que corresponde dejar sin efecto el precedente vinculante citado. 35. En consecuencia, el Tribunal Constitucional considera que conceder facultades a los tribunales administrativos para ejercer el control difuso lleva a quebrar el equilibrio entre democracia y constitucionalismo, al permitir que quien por imperio de la Constitución no posee legitimidad directa y expresa pueda hacer ineficaces las normas jurídicas vigentes, a lo que se añade que puede ocurrir que muchas de tales actuaciones no sean objeto de revisión por órgano jurisdiccional alguno, en caso no se cuestione el resultado de un procedimiento administrativo. [Énfasis agregado] **2.8.** En ese contexto, nos queda claro que el hecho de que el precedente vinculante recaído en el Expediente N° 3471-2004-AA/TC fue dejado sin efecto por la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, es un aspecto totalmente independiente y no es argumento para que el Tribunal Fiscal deje de pronunciarse por el fondo de la controversia suscitada en sede administrativa, pues no está en debate si debe o no aplicar control difuso, sino que debe

limitarse a determinar si se cumplió con los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en la sentencia del Expediente N° 00053-2004-PI/TC y, con ello, dilucidar si la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco cumplió con las exigencias necesarias para el cobro de arbitrios municipales a la sucesión de Segundo Guillermo Ato Campos. **2.9.** Al respecto, la Sala Superior en su considerando décimo tercero señaló lo siguiente: [...] para resolver la controversia en sede administrativa el Tribunal Fiscal no tenía que ejercer control difuso de la ordenanza municipal discutida, sino que debía limitarse a verificar si la misma se constriñe a los parámetros generales ya estipulados por el Tribunal Constitucional en las mencionadas sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC, cumpliendo con emitir pronunciamiento de fondo en el presente caso, pues dicho colegiado administrativo se encontraba obligado a seguir los precedentes vinculantes materia de las referidas sentencias del Tribunal Constitucional para de esta manera observar el derecho a la igualdad ante la ley y el principio de seguridad jurídica en relación a los administrados que efectuaron reclamaciones similares, tanto más si se constata que el Tribunal Fiscal ha dejado de lado su deber de aplicar la norma de mayor jerarquía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102 del Texto Único Ordenado del Código Tributario [...]. **2.10.** Asimismo, cabe precisar que las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo están sujeta a revisión judicial por mandato constitucional, conforme al artículo 148° de la Constitución Política del Estado. Queda, por tanto, en manos del juez realizar el control jurídico de las actuaciones administrativas declarando la nulidad en caso de advertirse algún vicio; sin embargo, el juez no es solo un revisor de la legalidad, sino que también tiene la facultad de brindar efectiva tutela al administrado restableciendo su derecho cuando corresponda, pudiendo pronunciarse sobre el fondo del conflicto administrativo, por encontrarse facultado por el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS<sup>7</sup>, cuyo artículo 1 señala lo siguiente: Artículo 1° Finalidad La acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política 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. [...] **2.11.** Del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y en el sistema contencioso administrativo, la figura jurídica de la “plena jurisdicción” está dirigida a brindar efectiva tutela jurisdiccional a los administrados, ello en concordancia con el numeral 3 del artículo 139 de norma Constitucional. A lo que suma lo señalado por Espinoza-Saldaña<sup>8</sup>, quien señala: [...] el proceso contencioso administrativo en el Perú es de carácter subjetivo o de plena jurisdicción, ya que no se circunscribe a determinar si la administración pública actuó conforme a derecho o no, sino si en su quehacer respeta los derechos fundamentales de los administrados [...]. **2.12.** En ese sentido, la plena jurisdicción permite al juez decidir sobre el fondo de la controversia, con lo que brinda efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados frente a las actuaciones de la administración pública, y da cumplimiento a la finalidad del proceso contencioso administrativo (artículo 1 de la Ley N° 27584). **2.13.** Si bien los accionantes en la etapa postulatoria no siempre invocan en la demanda como pretensión la plena jurisdicción, sin embargo, el Texto Único Ordenado de la Ley 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, cuando se trata de sentencias estimatorias, habilita para restablecer y/o reconocer la situación jurídica individualizada y la adopción de medidas necesarias para su ejecución, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, como así lo ha establecido el numeral 2 del artículo 40 del mencionada norma, que prescribe lo siguiente: Artículo 40.- Sentencias estimatorias La sentencia que declare fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente: [...] **2.** El restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de cuantas medidas sean necesarias para el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda. **2.14.** En este sentido, no será necesario que la “plena jurisdicción” haya sido expresamente invocada en el petitorio de la demanda del proceso contencioso administrativo. Basta que, de los hechos expuestos y de los medios probatorios ofrecidos, el peticionante advierta la vulneración de su derecho y pretenda la restitución o reconocimiento de la situación jurídica, siempre que estos hechos hayan sido parte del debate procesal, a fin de evitar la vulneración de

otros derechos y del principio de congruencia. **2.15.** Asimismo, a criterio de esta Sala Suprema, el proceso contencioso administrativo en la actualidad ha superado el paradigma de que el Poder Judicial se limite a controlar la legalidad de los actos administrativos emitidos por la administración pública, en tanto, en virtud del principio de plena jurisdicción<sup>9</sup>, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre cualquier acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo. Así, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados<sup>10</sup>. **2.16.** En este sentido, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados —además de controlar jurídicamente la actividad de la administración pública mediante la validez o invalidez del acto administrativo— a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así la efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados, conforme a la finalidad del proceso contencioso administrativo, aunque ello no haya sido solicitado por el accionante. **2.17.** Ahora bien: la sentencia de vista, con relación a la solicitud de devolución de arbitrios del año dos mil diez contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS, señaló que “corresponde que el Tribunal Fiscal emita el pronunciamiento respectivo”. **2.18.** Además, se tiene que la presente controversia se viene discutiendo desde el **tres de agosto de dos mil quince**, fecha en la cual fue incoada la demanda por la sucesión de Segundo Guillermo Ato Campos. Ya fue incluso examinada, en el marco del recurso excepcional de casación, por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante la Sentencia de Casación N° 6716- 2017 Lima, del once de setiembre de dos mil dieciocho, que declaró fundado el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en consecuencia, nula la sentencia de vista del nueve de febrero de dos mil diecisiete, por vulneración al principio de motivación de las resoluciones judiciales, y ordenó a la Sala Superior emitir nuevo pronunciamiento. Asimismo, la sentencia de vista materia de casación dispone, entre otros, que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución respecto a los arbitrios municipales del año dos mil diez contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS, ello a efectos de evitar dilaciones innecesarias. Finalmente, tenemos que, conforme a lo argumentado en la causal planteada, el tribunal administrativo precisa que no tiene facultades para realizar análisis constitucional sobre la ordenanza emitida por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco. **2.19.** El Tribunal Fiscal alega que la infracción normativa de inaplicación de la primera disposición final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional tiene una incidencia directa en la vulneración del ordenamiento jurídico por contravención del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado; ello debido a que se estaría obligando a que el Tribunal Fiscal ejerza control difuso, cuando no tiene facultades para ello. **2.20.** Lo antes señalado también se sustenta en el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el cual consiste en el derecho a recurrir ante un juez en procura de justicia, a fin de obtener una sentencia justa y motivada susceptible de los recursos previstos en las leyes, junto con la exigencia de que el proceso se sustancie con rapidez y dentro de plazos razonables<sup>11</sup>. Siendo esto así, la tutela jurisdiccional efectiva asegura el acceso a los diversos mecanismos que habilita el ordenamiento jurídico, según el tipo de pretensión, y busca garantizar que el resultado obtenido se materialice con cierta eficacia<sup>12</sup>. **2.21.** Esta Sala Suprema considera que el proceso contencioso administrativo en la actualidad ha superado el paradigma de que el Poder Judicial se limita a controlar la legalidad de los actos administrativos emitidos por la administración pública, en tanto, en virtud del principio de plena jurisdicción<sup>13</sup>, el órgano jurisdiccional puede pronunciarse sobre el acto emitido por la administración y poner fin al conflicto de fondo. Así, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados<sup>14</sup>. **2.22.** En este sentido, esta Sala Suprema considera que corresponde que la Sala Superior se pronuncie sobre el fondo de la controversia y analice la validez de la Ordenanza N° 342-MSS y luego de ello determine si corresponde la devolución de arbitrios municipales del ejercicio dos mil diez. Por estas

razones, deviene **fundada** esta causal; en consecuencia, corresponde declarar la nulidad parcial de la sentencia de vista a efectos de que la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, emita un nuevo pronunciamiento en lo referido a la devolución de pagos indebidos respecto de los arbitrios municipales del ejercicio dos mil diez. Tercero: Análisis de la infracción material planteada por el Procurador Público Municipal de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco: infracción normativa por inaplicación de la Ordenanza N° 317-MSS para el año dos mil nueve **3.1.** Cabe precisar que la causal de carácter material planteada por el Procurador Público Municipal de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco está referida a arbitrios municipales del ejercicio dos mil nueve. **3.2.** Por otro lado, resulta pertinente señalar que el once de noviembre de dos mil cuatro, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC<sup>15</sup>. En este contexto, sobre los tributos municipales, específicamente en el caso de los arbitrios municipales por concepto de serenazgo, limpieza pública, parques y jardines, señala: - Las municipalidades no pueden ejercer su potestad tributaria de manera arbitraria, sino dentro del marco constitucional. - La Ley Orgánica del Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal constituyen el parámetro de constitucionalidad para el correcto ejercicio de la potestad tributaria. - El hecho de que sean las municipalidades las que ostentan esta facultad, no las autoriza a considerar de manera indiscriminada e irrazonable cualquier criterio para justificar sus costos, pues los mismos —sean directos o indirectos— deberán ser idóneos y guardar relación objetiva con el servicio que se preste. - El Tribunal Fiscal debe efectuar este análisis, y no puede evadirlo bajo la excusa de estar supeditado “únicamente a la ley”; incluso, de admitirse ello, no debe negarse a analizar una ordenanza municipal de conformidad con la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades. **3.3.** En suma, corresponde establecer que las interpretaciones del Tribunal Constitucional son vinculantes para todos los órganos del Estado y, en este sentido, el Tribunal Fiscal no puede sustraerse de interpretar las disposiciones normativas de acuerdo con la interpretación efectuada por él. **3.4.** Asimismo, resulta pertinente tener presente que el dieciséis de mayo del dos mil cinco, el máximo intérprete de la Constitución emitió la sentencia del Expediente N° 00053-2004-PI/TC<sup>16</sup>. Estableció allí reglas de observancia obligatoria y emitió un fallo respecto a la no retroactividad en los efectos de la referida sentencia y su vinculación a todas las municipalidades del país en lo que respecta a arbitrios municipales. Cabe precisar que en dicha sentencia se enuncian las reglas que fueron desarrolladas en la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, reconociendo su carácter vinculante, y se establece además la inconstitucionalidad por conexidad de la sentencia de inconstitucionalidad de las ordenanzas municipales en casos similares, para lo cual estableció el siguiente precedente vinculante para el resto de municipios: XIV. EL PRECEDENTE VINCULANTE PARA EL RESTO DE MUNICIPIOS [...] Si bien a diferencia del caso de la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley de alcance nacional, la declaratoria de inconstitucionalidad de ordenanzas se restringe al ordenamiento jurídico municipal del que provienen, ello no impide a este Tribunal para que, a efectos de garantizar la primacía de la Constitución y el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa en general, extienda por conexidad los efectos de su sentencia a casos similares, toda vez que se constatan los mismos vicios de forma y fondo que en este caso particular se sancionan. En tal sentido, procede interpretar la vinculación a todos los demás casos invocando el artículo 78 del Código Procesal Constitucional, que señala que: “La sentencia que declare la ilegalidad o inconstitucionalidad de la norma impugnada, declarará igualmente la de aquella otra a la que debe extenderse por conexión o consecuencia” Lo que se busca con esta disposición es limpiar de impurezas el ordenamiento jurídico y asegurar que la declaración de inconstitucionalidad de una norma sea efectiva en su totalidad, desterrándose también aquellas otras normas que se le relación o vinculen. Lógicamente, en el supuesto de ordenanzas municipales sobre arbitrios, no se lograría tal fin en tanto no se depuren ordenanzas de algunos municipios, y subsistan otras con idénticos problemas de fondo y forma en el resto. Consecuentemente, para tal efecto, todas las demás municipalidades del país se encuentran vinculadas, a partir de la fecha, a las reglas vinculantes establecidas en esta sentencia, bajo sanción de nulidad de sus ordenanzas. **3.5.** De esta manera, esta Sala Suprema debe establecer que las ordenanzas vinculadas al



cobro de arbitrios municipales cuya fórmula de cobro no se encuentra acorde con el ordenamiento constitucional —de modo que es ilegítima y, por consiguiente, confiscatoria cualitativamente, ya que afecta los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica— son inconstitucionales. **3.6.** En suma, considerando la inconstitucionalidad de las ordenanzas municipales por conexión, señalada por el Tribunal Constitucional en la sentencia referida, el Tribunal Fiscal no está impedido de inaplicar tales ordenanzas, en cuanto son inconstitucionales. **3.7.** De lo señalado y con respecto a los arbitrios correspondientes al ejercicio dos mil nueve, la Sala Superior en su considerando décimo cuarto señaló lo siguiente: [...] La Municipalidad Distrital de Santiago de Surco deberá relíquidar la **deuda y proceder a la devolución de los pagos indebidos del año 2009** que correspondan respecto de los arbitrios municipales de limpieza pública, por el servicio de recolección de residuos sólidos y de parques y jardines, así como de la aplicación de la tarifa social y del principio de solidaridad; los mismos que fueron inaplicados mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11- 2011 y N° 07455-11-2013 que constituyen precedentes de observancia obligatoria, que a su vez analizaron si las Ordenanzas N° 294-MSS y N° 317-MSS de los años 2008 y 2009 cumplían con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC. Al respecto, es menester resaltar que si bien las sentencias constitucionales antes mencionadas, expresamente establecieron que las mismas no habilitaban la devolución o compensación de pagos efectuados por los contribuyentes en aplicación de las Ordenanzas que fueron declaradas inconstitucionales por propio mandato del colegiado constitucional, dicha prohibición opera únicamente respecto a tales Ordenanzas, lo cual resulta razonable toda vez que las mismas fueron excluidas del ordenamiento jurídico recién a partir de las citadas sentencias; [...] [Énfasis agregado] **3.8.** En tal sentido, revisado la sentencia en lo que respecta a la solicitud de devolución de arbitrios del ejercicio dos mil nueve, se verifica que la instancia de mérito señaló, respecto a los arbitrios municipales de limpieza por los servicios de recolección de residuos sólidos y de parques y jardines, así como a la aplicación de tarifa social y del principio de solidaridad, los mismos que fueron inaplicados mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08581-11-2011 y N° 07455-11-2013, que constituyen precedentes de observancia obligatoria, y que a su vez analizaron entre otras, la Ordenanza N° 317-MSS, precisando que cumplían con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC. **3.9.** Asimismo, la Sala Superior ordenó que la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco relíquide la deuda y proceda a la devolución de los pagos indebidos del año dos mil nueve que correspondan, respecto a los arbitrios municipales de limpieza pública, por el servicio de recolección de residuos sólidos y de parques y jardines, así como a la aplicación de la tarifa social y del principio de solidaridad. **3.10.** En resumen, la sentencia de vista emitida por la Sala Superior no incurre en infracción normativa por la inaplicación de la Ordenanza N° 317-MSS para el año dos mil nueve alegada en el recurso de casación del Procurador Público de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, puesto que ha resuelto efectuando un análisis razonado y lógico de la controversia suscitada, es decir, con una valoración racional y conjunta de los elementos fácticos y jurídicos relacionados al caso. En consecuencia, esta causal deviene **infundada**. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito del veinticinco de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos setenta y seis a cuatrocientos ochenta y cinco). En consecuencia, **DECLARARON NULA EN PARTE** la sentencia de vista emitida mediante resolución número veinticinco, del siete de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y cinco a cuatrocientos sesenta y siete), emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **solo en el extremo** que, revoca la sentencia apelada, emitida mediante resolución número trece, del veintinueve de enero de dos mil dieciséis (fojas doscientos ochenta y dos a trescientos dos), que declaró infundada la demanda y, reformándola, declara fundada la demanda, y ordena que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución respecto a los arbitrios municipales del año dos mil diez contenidos en la Ordenanza N° 342-MSS; y **ORDENARON** que la Sala superior emita nuevo

pronunciamiento en el extremo mencionado, teniendo en cuenta lo resuelto en la presente sentencia de casación. Asimismo, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público Municipal de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco**, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos noventa a cuatrocientos noventa y seis). Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por la sucesión de Segundo Guillermo Ato Campos contra la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco 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.**

- <sup>1</sup> Todas las referencias a las fojas remiten al Expediente Principal N° 07527-2015-0-1801-JR-CA-20, salvo indicación contraria.
- <sup>2</sup> En todos los casos, se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>4</sup> Ibidem; p. 359.
- <sup>5</sup> **Código Procesal Constitucional**  
Artículo VII. Control difuso e interpretación constitucional  
Cuando exista incompatibilidad entre la Constitución y otra norma de inferior jerarquía, el juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución.  
Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular.  
Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.
- <sup>6</sup> **Constitución Política del Estado**  
Artículo 148.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.
- <sup>7</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano, el cuatro de mayo de dos mil diecinueve.
- <sup>8</sup> ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA, Eloy. (2004). "El Actual Proceso Contencioso Administrativo Peruano, y Las Peligrosas Repercusiones de no Asumir Plenamente un Contencioso de Plena Jurisdicción". En *Derecho y Sociedad*, N° 23; pp. 9-15
- <sup>9</sup> Inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.
- <sup>10</sup> Artículo 1 del Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.
- <sup>11</sup> BIDART CAMPOS, Germán (1969). *Derecho constitucional*. Tomo II. Buenos Aires, Ediar; p. 473.
- <sup>12</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 763-2005-PA/TC, publicada el primero de febrero de dos mil seis en el diario oficial El Peruano, fundamento 6.
- <sup>13</sup> Inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.
- <sup>14</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 763-2005-PA/TC, publicada el primero de febrero de dos mil seis en el diario oficial El Peruano.
- <sup>15</sup> Publicada en el portal web de la mencionada institución el diez de marzo de dos mil cinco.
- <sup>16</sup> Publicada el ocho de septiembre de dos mil cinco en el diario oficial El Peruano.

**C-2211753-10**

## CASACIÓN N° 11504-2022 LIMA

**TEMA:** CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

**SUMILLA:** En el caso, sobre clasificación arancelaria, dadas las peculiaridades que reviste el producto denominado "Generade Blueberry", no corresponde que sea clasificado en la subpartida nacional 2202.99.00.00 del citado arancel, ello a la luz de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura y de los componentes del producto.

**PALABRAS CLAVE:** clasificación arancelaria, bebidas isotónicas, Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura

Lima, uno de junio de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados han interpuesto los siguientes recursos de casación: i) el codemandado **Tribunal Fiscal, mediante la Procuraduría Pública a cargo de Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, con escrito del siete de abril de dos

mil veintidós (folios 300-310 del expediente judicial electrónico - EJE); y ii) la codemandada **Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C.**, mediante escrito del ocho de abril de dos mil veintidós (folios 317-341). Estos recursos de casación han sido presentados contra la sentencia de vista contenida en la resolución número doce, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 286-294), que revoca la sentencia de primera instancia —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda. Dicha resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número seis, de fecha quince de diciembre de dos mil veintiuno (folios 126-138). Antecedentes Demanda El veinticinco de octubre de dos mil diecinueve (folios 52-70), la entidad demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló la siguiente pretensión: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06154-A-2019, que revocó la Resolución de División N° 000-313300/2018-000223, que clasificó el producto denominado comercialmente “Generade Blueberry” en la subpartida nacional 2202.10.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, al incurrir en las causales de nulidad previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: **a)** La resolución del Tribunal Fiscal impugnada incurrió en diversos vicios de motivación que generaron su nulidad de acuerdo a los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley N° 27444. **b)** La administración aduanera ha realizado una correcta clasificación arancelaria del producto denominado “Generade Blueberry” al ubicarlo en la subpartida nacional 2202.10.00.00 del Arancel de Aduanas, pues tal clasificación se efectuó sobre la base de la aplicación de las reglas generales para la interpretación 1, 2b) y 6, ello por cuanto la composición del producto resultó ser en su mayoría agua (93% agua tratada), a la cual se añadieron sales minerales - electrolitos (0.51% de cloruro de sodio y 0.34% de fosfato monopotásico), endulzantes (5.403% de azúcar y 0.491% de dextrosa) y otros compuestos, como acidulantes (0.285% de ácido cítrico y 0.051% de citrato trisódico), además de saborizante y colorante. Así, la clasificación efectuada tomando en cuenta la composición del producto, que se trataba de materias mezcladas y el texto de la subpartida resulta ser la idónea. **c)** El error del Tribunal Fiscal consiste en efectuar la clasificación arancelaria del producto, ubicándolo en la subpartida nacional 2202.99.00.00, sobre la base del propósito del mismo y no en mérito a sus componentes, señalados en el texto de la subpartida. Sin explicar las razones por las que, pese a que ni el texto de la partida ni el de la subpartida señalan que la clasificación se realice en función del propósito, se procede de esa forma. **d)** Así, el actuar del citado tribunal contravino las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas (contravino la regla 6: la subpartida se determina en función del texto de subpartida) al sustentar su posición en una premisa inválida (propósito del producto), pues ninguna regla señala tal posibilidad, que no se encuentra en la estructura lógica de la clasificación arancelaria. Asimismo, sostiene que la utilización de esa premisa inválida genera una deficiencia en la motivación. **Contestaciones de la demanda El Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, contesta la demanda (folios 76-87) con los siguientes argumentos: **a)** El producto denominado “Generade Blueberry” debe clasificarse en la subpartida nacional **2202.99.00.00** del Arancel de Aduanas 2017, aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, ello en atención a las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura 1 y 6. **b)** El producto denominado comercialmente “Generade Blueberry” se comercializa en envases de vidrio de 475 ml o 500 ml (PET) se presenta como un líquido con sabor característico a mora, frutal, notas suaves cítricas, sin gasear, sin alcohol y se consume directamente. Se utiliza para reemplazar los electrolitos perdidos durante el ejercicio debido al desgaste energético. Su composición es como sigue: carbohidratos: 6.5 gramos; proteínas: 0.1 gramos; sodio 64.0 miligramos; potasio: 24.0 miligramos; cloruros 72.9 gramos; agua tratada: 93.596%; saborizante; dextrosa; y colorante. En ese sentido, tanto la contribuyente como la administración coinciden en que la mercancía consiste en un líquido con sabor a mora, frutal, notas suaves cítricas, sin gasear, sin alcohol para el consumo directo, utilizado para reemplazar los electrolitos perdidos durante el ejercicio debido al desgaste energético, por lo que no existe controversia respecto del aspecto merceológico. **c)**

Así también, refiere que el producto denominado comercialmente “Generade Blueberry” está compuesto por agua tratada a la que se agrega sales minerales, edulcorantes, colorantes y saborizantes. Además, se trata de una bebida hipertónica que se administra para rehidratar y reemplazar los fluidos y sales minerales (electrolitos) que se pierden por el desgaste físico (ejercicios), razón por la cual corresponde que sea clasificado en la subpartida nacional 2202.99.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, en aplicación de la primera y sexta reglas generales de interpretación de la nomenclatura arancelaria, y no en la subpartida nacional 2202.10.00.00. Mediante **resolución número 2** (folios 94-95) se declara rebelde a la empresa codemandada **Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C. Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución número seis, del quince de diciembre de dos mil veintiuno, el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda interpuesta, por considerar que: **a)** Ha quedado acreditado que no corresponde clasificar el producto denominado “Generade Blueberry” en la subpartida nacional 2202.10.00.00 del Arancel de Aduanas 2017, aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, sino en la subpartida nacional 2202.99.00.00 del citado arancel. **b)** La demandante no niega que el producto está compuesto de agua, que posee edulcorantes (azúcar y dextrosa), que posee saborizantes (aromatizantes), como el ácido cítrico y el citrato trisódico, tal como se describe en el texto de la subpartida 2201.10.00.00; sin embargo, de dicho texto no se aprecia que comprenda a las sales minerales (electrolitos: fosfato monopotásico y cloruro de sodio), por lo que tales elementos, que forman parte de la composición del producto, no forman parte del texto de la subpartida en la que pretende la clasificación la administración aduanera, pues pese a que haya citado las notas explicativas del sistema armonizado respecto al capítulo 22 a efectos de proponer que, a partir de ello, se pueden incluir otros elementos distintos a los mencionados en la subpartida 2202.10.00.00, lo cierto es que, si bien se mencionan ciertos elementos distintos a los de la subpartida mencionada (ácido tartárico o ácido cítrico), ella no incluye las sales minerales que ostenta el producto, motivo por el cual no se lo puede clasificar en la subpartida 2202.10.00.00. Sentencia de vista Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número doce, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, se **revoca** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, y, **reformándola**, se declara **fundada** la demanda. Estos son sus argumentos: **a)** La Sala Superior señala que, pese a que uno de los compuestos del producto denominado “Generade Blueberry” son las sales minerales, cuyo propósito es restaurar los electrolitos que se pierden como consecuencia de la actividad física, ello no implica que dicho producto deba ser excluido de la subpartida 2202.10.00.00 e incluirse en la subpartida 2202.99.00.00, dado que el texto de ambas subpartidas no hace alusión al propósito o función de las mercancías o de sus compuestos. Advierte que no existe disposición, nota o recomendación que incorpore dicha interpretación como criterio de clasificación arancelaria, conforme a la primera y sexta regla de interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. **b)** Precisa que, de acuerdo a la información consignada en el Informe N° 265-2018-SUNAT/313300 (folios 126 a 137 el expediente administrativo electrónico), el producto identificado como “Generade Blueberry” se encuentra compuesto por los siguientes elementos: carbohidratos: 6.5 gramos; proteínas: 0.1 gramos; sodio: 64.0 miligramos; potasio: 24.0 miligramos; cloruros: 72.9 miligramos; agua tratada: 93.596%; azúcar: 5.403%; saborizante; dextrosa; y colorante. **c)** Bajo dicha premisa, señala que nos encontraríamos frente a un producto constituido principalmente por agua (agua tratada 93.596%) con adición de, entre otros compuestos, azúcar (5.403%), saborizantes y colorantes. Concluye que dicha mercancía debe ser clasificada en la subpartida nacional 2202.10.00.00, debido a que las mercancías que comprende dicha subpartida son las que más se asemejan al referido producto, aplicando para dichos efectos lo establecido en la cuarta —mutatis mutandis— y sexta reglas generales de interpretación de nomenclatura. Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06154-A-2019 se encuentra incurso en causal de nulidad al efectuar una indebida interpretación del Arancel de Aduanas 2017. Para tal efecto, se debe establecer si el producto denominado “Generade Blueberry” debe ser clasificado dentro de la subpartida

nacional 2202.10.00.00, como señala la SUNAT, o si se encuentra comprendido en la subpartida nacional 2202.99.00.00, como lo establecen la contribuyente y el Tribunal Fiscal. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del veintiocho de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación presentados por los codemandados, Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal y la codemandada Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C., por las siguientes causales: Recurso de casación del Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal **Infracción normativa por interpretación errónea de la Sexta Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas aprobada por Decreto Supremo N° 342-2016-EF** Los argumentos centrales del recurrente son los siguientes: a) La Sala Superior no ha interpretado correctamente la función de la regla acotada, que se circunscribe a asegurar una clasificación uniforme a nivel de las subpartidas del Sistema Arancelario, la cual prevé que, la ubicación de una subpartida dentro de una misma partida deba darse en primer lugar tomando en cuenta los textos de las subpartidas y las Notas de subpartida; de tal manera que, cuando ello no es posible, se aplica el principio *mutatis mutandis*. b) Si bien, en la página cuatro de la sentencia de vista, el ad quem mencionó que para resolver el caso tuvo en cuenta las subpartidas en controversia de acuerdo al Arancel de Aduanas dos mil diecisiete en ningún momento, tuvo en cuenta que existían Subpartidas de Segundo Nivel, esto es, Subdivisiones de dos guiones. c) Se evidencia una interpretación errada de la Sexta Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas, puesto que en la sentencia recurrida se compararon la subpartida de primer nivel 2202.10.00.00 con la subpartida de segundo nivel 2202.99.00.00, a pesar de ser de distintos niveles; lo cual, está proscrito por tal regla. d) No se ha tomado en cuenta el análisis merceológico del producto, esto conlleva, a una errada clasificación arancelaria del producto, puesto que, ésta analiza dicha información recabada. En ese sentido, de haberse realizado un análisis idóneo más la correcta interpretación de la aludida regla, hubiera permitido la correcta ubicación de la clasificación arancelaria. e) El agua no debe ser el componente que determine la clasificación del producto, porque este no es agua mineral —que se encuentre en la naturaleza—, ni tampoco agua mineral artificial —que busque replicar las características del agua mineral natural—; se trata de un producto que contiene azúcar u otro edulcorante y está aromatizada, pero también contiene sales minerales (electrolitos: fosfato, monopotásico y cloruro de sodio), y como tales elementos forman parte de la composición de la mercancía, esta debía clasificarse en la subpartida de segundo nivel 2202.99.00.00, puesto que en ella se clasifican los productos de la partida 2202 que no se encuentran comprendidos en la subpartida de primer nivel 2202.10.00.00. **Infracción normativa por inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú** El argumento central del recurrente es el siguiente: a) La Sala Superior no ha seguido lo dispuesto por la Sexta Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura Aduanera correspondiente al debido procedimiento para una Clasificación Aduanera Arancelaria; por el contrario, ha interpretado erróneamente tal regla. Por tanto, es evidente que la sentencia recurrida ha vulnerado el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, incurriendo en motivación insuficiente. b) La sentencia de vista contiene un razonamiento defectuoso, porque compara subpartidas de niveles distintos a pesar de que la aludida Sexta Regla no lo permite. En ese sentido, tal decisión contiene un vicio de nulidad y, por ende, no cumple con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil. **Recurso de casación de Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C. Infracción normativa por inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: a) La sentencia de vista, no emitió pronunciamiento alguno respecto a la reiterada jurisprudencia adjuntada, emitida por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, en la cual se advierte que productos como “GENERADE BLUEBERRY” se clasifica en la subpartida nacional 2202.99.00.00. De igual forma, la Sala Superior no se pronunció sobre la alegación referida a que, en el año dos mil siete, la Administración Aduanera clasificó a un producto con las mismas características merceológicas. Finalmente, no se pronunció respecto a la

aplicación del Decreto Supremo N° 109-2004-EF ni analizó diversos argumentos planteados y jurisprudencia invocada. b) La sentencia de vista incurrió en incongruencia omisiva al omitir todo tipo de análisis respecto de la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones N° 04365-A-2005, 04214-A-2005 y 04267-A-2006, así como la Resolución de Intendencia Nacional N° 000460-2006 y los pronunciamientos de clasificación arancelaria emitidos por Administraciones Aduaneras extranjeras sobre productos con características merceológicas similares al “GENERADE BLUEBERRY”. De la misma forma, no se analizó el pronunciamiento de la Organización Mundial de Aduanas sobre la similitud de caracteres entre el producto Gatorade y el producto Generade, en el que esta reconoció que el producto Gatorade debía clasificarse en la partida 2202.90 (ahora 2202.00). c) La decisión del ad quem incurrió en motivación aparente, en tanto, en los considerandos noveno y décimo, se limitó a señalar que las propiedades de las mercancías y/o la función de estas o de sus compuestos, no representa relevancia para la clasificación arancelaria; así como también, que no existe disposición, nota o recomendación que incorpore dicha interpretación como criterio de clasificación arancelaria. Si bien, en la sentencia se citó la Casación N° 8160-2014, tal referencia debía ser acorde a los criterios vertidos en las sentencias de la Corte Suprema. **Infracción normativa por inaplicación del principio de proscripción de la arbitrariedad reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: a) La Sala Superior inaplicó el acotado principio porque sustentó su postura en afirmaciones sin sustento y evasivas de lo que realmente era la materia controvertida. Por tanto, al haberse ignorado los argumentos y criterios presentados por la empresa respecto a la existencia de criterios previos de clasificación arancelaria de productos merceológicamente idénticos al producto “GENERADE BLUEBERRY”, se tiene que existe incidencia de la infracción normativa en la sentencia de vista. b) La resolución recurrida es arbitraria porque nunca analizó ni sustentó por qué no analizó las propiedades del producto “GENERADE BLUEBERRY” ni sus componentes que le confieren la calidad de una bebida rehidratante; por el contrario, en esta únicamente se señaló la irrelevancia de dicha característica en la determinación de la clasificación arancelaria. c) Tal arbitrariedad también se manifiesta cuando la jurisprudencia invocada por la Compañía, así como el pronunciamiento de la Organización Mundial de Aduana en la que se puede concluir que el producto con idénticas características merceológicas “GENERADE BLUEBERRY” se clasifica en la subpartida nacional 2202.99.00.00; no merecieron pronunciamiento alguno. **Infracción normativa por aplicación errónea de las Reglas Generales de Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017** Los fundamentos de la recurrente son los siguientes: a) En la sentencia de vista se aplicó erróneamente las referidas reglas, porque se concluyó que correspondía aplicar la Cuarta Regla para determinar la correcta clasificación arancelaria del producto “GENERADE BLUEBERRY”. b) Para la Sala Superior aquellas bebidas en donde predomine en cantidad el agua sobre los demás componentes se excluyen de clasificarse en la subpartida nacional 2202.99.00.00, pues —a su criterio— en esta última subpartida solo se clasifican aquellas bebidas donde el agua no es un componente principal y que no contengan todas las características que se establecen en la subpartida nacional 2202.10.00.00. No obstante, pese a su propio dicho, omite considerar que la Cuarta Regla es empleada cuando no se puede determinar la clasificación arancelaria de un producto considerando las Reglas Generales de Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. c) Asimismo, el ad quem no se pronunció sobre los argumentos técnicos esgrimidos, entre ellos, el del Tribunal Fiscal y del Ministerio de Economía y Finanzas para clasificar a las bebidas rehidratantes en la subpartida nacional 2202.90.00.00 (ahora 2202.99.00.00) por la composición y la finalidad de la bebida durante el ejercicio físico. Por tanto, desnaturalizó de facto la aplicación de la subpartida nacional 2202.10.00.00, al clasificar a una bebida rehidratante como el “GENERADE BLUEBERRY” cuyos principios activos no son los mismos que los que presentan las bebidas refrescantes a base de agua. d) El “GENERADE BLUEBERRY” contiene además otras sustancias adicionales a los simples edulcorantes o aromatizantes (electrolitos), otorgándole otras características a la bebida (rehidratante) diferentes a las bebidas denominadas refrescantes, quedando excluida de la subpartida antes mencionada, por lo que —al no existir subpartida del mismo nivel que clasifique específicamente al “GENERADE BLUEBERRY” como bebida rehidratante— corresponde su clasificación en la subpartida nacional 2202.99.00.00 (las demás), en aplicación de la Primera y

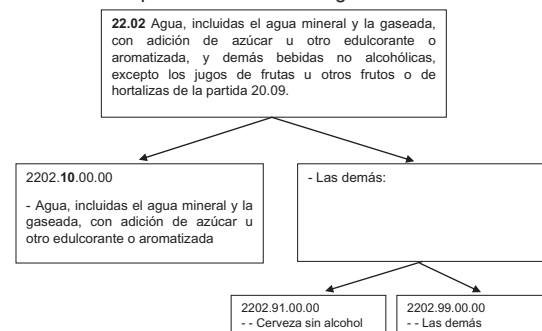


Sexta Reglas para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. **Infracción normativa por inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: a) La Sala Superior inaplicó el principio de igualdad ante la ley porque adoptó un criterio totalmente opuesto al emitido previamente por la propia Administración Aduanera y la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal. Por tanto, al haberse apartado de pronunciamientos similares al de autos sin sustentar dicho apartamiento, existe incidencia de la infracción normativa en la sentencia recurrida. b) La discusión sobre la clasificación arancelaria de las bebidas rehidratantes resulta de larga data; así pues, en el año mil novecientos noventa y siete, la Secretaría General de la Organización Mundial de Aduanas conoció del primer caso de esta discusión, y en la Vigésima Sesión del Comité del Sistema Armonizado que se llevó a cabo el diecinueve de agosto del mismo año. Sin embargo, la Sala Superior ha dejado incontestado este argumento; simplemente decidió no aplicarlo, por lo que, tal omisión arbitraria atenta contra el derecho de igualdad ante la ley. c) En esa misma línea, incluso la Administración Aduanera mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 690, del veintidós de febrero de mil novecientos noventa y tres, concluyó que el producto Gatorade se debía clasificar en la subpartida nacional 2202.90.00.00 (ahora 2202.99.00.00); no obstante, mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000 ADR/2002-000437, del trece de marzo de dos mil dos, decidió clasificar el mismo producto en la subpartida nacional 2202.10.00.00. Este segundo criterio fue mantenido por la Administración hasta el año dos mil cuatro. d) Por último, también la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal sostuvo en su Resolución N° 04365-A-2005, que el Gatorade es una bebida distinta a las aguas minerales artificiales edulcoradas o aromatizadas de la subpartida nacional 2202.10.00.00 y que, por tal motivo, debía clasificarse en la subpartida nacional 2202.90.00.00 (ahora 2202.99.00.00). **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados 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. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica. Esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende el motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>2</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal SEGUNDO. Infracción normativa por inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 2.1.** Sobre esta infracción normativa de carácter procesal, realizaremos la lectura y análisis minucioso de los fundamentos que sustentan dicha infracción para luego emitir un pronunciamiento. Para lograr esta finalidad, corresponde

citarse el dispositivo legal cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú** Artículo 139. – Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. **2.2.** En tal sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú<sup>3</sup>, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **2.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. **2.5.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional<sup>4</sup>. **2.6.** El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales supone que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: a) **Falta de motivación propiamente dicha:** cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. b) **Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. c) **Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la 4555 expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. d) **Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **2.7.** El derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.8.** En consecuencia, resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **TERCERO. Análisis del caso concreto 3.1.** En atención al marco constitucional descrito precedentemente, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. Así, tenemos lo siguiente: **3.2.** En el caso, la recurrente señala que la Sala

Superior ha vulnerado el derecho a la debida motivación, dado que interpretó erróneamente la sexta regla general de interpretación. Comparó subpartidas de niveles distintos, a pesar de que la referida sexta regla no lo permite. **3.3.** Ahora bien, esta Sala Superior advierte que siendo la cuestión controvertida determinar la **subpartida arancelaria** a la que corresponde el producto denominado “Generade Blueberry”, ello de acuerdo al Arancel de Aduanas 2017, el análisis debe realizarse en función a ello. **3.4.** Sobre lo anterior, se aprecia que la Sala Superior procede a realizar un análisis del caso desde el Arancel de Aduanas 2017, aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, que desarrolla las partidas y subpartidas para la clasificación arancelaria, y señala lo dispuesto en la sexta regla, que prevé que [...] 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartidas así como, mutatis mutandis, por las reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. **3.5.** Estando en controversia determinar si el producto denominado “Generade Blueberry” se encuentra bajo la subpartida arancelaria 2202.10.00.00 o la subpartida arancelaria 2202.99.00.00, y considerando que esta última hace referencia a las “demás”, la Sala Superior procede a fundamentar las razones por las que clasifica el referido producto dentro de la subpartida arancelaria 2202.10.00.00. También sustenta su decisión con la información sobre los elementos que componen el referido producto y que se encuentran consignados en el Informe N° 265-2018-SUNAT/313300<sup>5</sup>. Por ello, atendiendo a las características de dicho producto y mencionando la primera regla de interpretación de la nomenclatura —que refiere que “1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo”— así como sobre la base de las Sentencias de Casación N° 8160-2014 (sobre la clasificación de las subpartidas) y N° 17782-2016 (sobre la precisión de la subpartida 2202.99.00.00), advierte la Sala Superior que el producto denominado “Generade Blueberry” debe encontrarse dentro de la subpartida 2202.10.00.00 del Arancel de Aduanas 2017, que comprende las bebidas que contienen agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada. **3.6.** En esa línea y conforme a lo referido en los párrafos precedentes, es evidente que la Sala Superior sí desarrolla las razones suficientes que le permiten concluir que, en su concepto, el producto denominado “Generade Blueberry” debe encontrarse clasificado dentro de la subpartida arancelaria 2202.10.00.00, en tanto los compuestos adicionales a los edulcorantes o aromatizantes no lo excluyen de dicha subpartida 2202.10.00.00; es decir, las comparaciones realizadas a las subpartidas sí se encuentran con fundamento, en tanto mediante el Informe N° 265-2018-SUNAT/313300, que le permite observar la composición del producto, advierte que este no debe encontrarse en la subpartida 2202.99.00.00. de dichos presupuestos, la Sala Superior concluye que el producto materia de análisis debe ser clasificado en la subpartida 2202.10.00.00. Tal razonamiento es formalmente válido. **3.7.** Por estas consideraciones, al no advertirse que la Sala Superior haya infringido el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, corresponde declarar infundada esta causal. **CUARTO. Infracción normativa por interpretación errónea de la sexta regla general para la interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF 4.1.** La disposición normativa cuya infracción alega el recurrente, señala lo siguiente: **Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas** La clasificación de mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes: [...] 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. **QUINTO. Análisis en el caso concreto 5.1.** En el caso, los argumentos del recurrente se dan en torno a la correcta interpretación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura, en específico en la sexta regla vinculada a la comparación de subpartidas en el mismo nivel. Así, refiere que la Sala Superior no tomó en consideración la existencia de subpartidas de segundo nivel o subdivisiones de dos guiones, y realizó una errónea comparación entre la subpartida de

primer nivel 2202.10.00.00 y la subpartida de segundo nivel 2202.99.00.00; además, no se ha considerado el análisis merceológico del producto. **5.2.** Refiere también el recurrente que el procedimiento para la clasificación de mercancías inicia con el análisis merceológico, a fin de conocer las características, composición y propiedades de las mercancías, para luego proceder a realizar la clasificación arancelaria en virtud de lo dispuesto en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF. **5.3.** En la sentencia de vista, la Sala Superior consideró correcta la clasificación del producto “Generade Blueberry” en la subpartida 2202.10.00.00, en tanto los compuestos adicionales a los edulcorantes o aromatizantes no lo excluyen de dicha subpartida, por lo que no corresponde que se encuentre clasificada en la subpartida 2202.99.00.00. **5.4.** Antes bien, de acuerdo a lo establecido en la sexta regla para la interpretación de la nomenclatura aduanera para una debida clasificación aduanera arancelaria de las mercancías, solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. Al aplicar esta regla, también se aplican las notas de sección y de capítulo, salvo disposición en contrario. Para la aplicación “mutatis mutandis” de las reglas anteriores, se entiende que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. **5.5.** Las referidas subpartidas pueden ser de un guion o dos guiones. En ese sentido, a fin de clasificar una mercancía, se puede efectuar una comparación de subpartidas de un mismo nivel a fin de otorgar la clasificación más específica, es decir, si se escoge una subpartida de un guion, solo puede efectuarse sobre la base de lo que señalan los textos de las subpartidas de un guion, así como las de dos guiones entre sí. En el caso, a la subpartida 2202.10.00.00, que es de primer nivel, le corresponde la subdivisión de un guion y a la subpartida 2202.99.00.00 le corresponde la subdivisión de segundo nivel, de dos guiones. Ambas son de distinto nivel, conforme se aprecia en el cuadro siguiente:



**5.6.** De dichos argumentos y del cuadro precedente, que resume las partidas arancelarias en debate, respecto del producto “Generade Blueberry”, es menester señalar que, al respecto, la Sala de mérito no ha efectuado una comparación propiamente entre la subpartida 2202.10.00.00 y la 2202.99.00.00, sino, más bien, ha efectuado el análisis de subsunción de la descripción de los componentes de la bebida referida, a mérito de lo cual ha llegado a establecer que la misma, por sus características, debe ser clasificada en la primera de las subpartidas referidas, tanto más si entre ambas subpartidas no existe un parámetro de comparación en la medida que la primera contiene una descripción del producto a clasificar y la segunda hace referencia únicamente a las demás. **5.7.** Pues bien, la Sala de mérito al respecto ha señalado lo siguiente: [...] **OCTAVO.** - Ahora bien, teniendo en cuenta lo glosado en el considerando quinto de la presente resolución, se aprecia que la subpartida 2202.10.00.00 del Arancel de Aduanas 2017 comprende agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada. Dentro de dicha subpartida, se incluyen productos tales como el agua mineral (natural o artificial) con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada y bebidas tales como gaseosas, cola, naranjada o limonada, advirtiéndose que el criterio rector es encontramos frente a bebidas elaboradas en base a agua que además cuenten con edulcorantes o compuestos aromatizantes. Bajo dicha premisa, al encontramos frente a un producto constituido principalmente por agua (agua tratada 93.596%), con adición de, entre otros compuestos, azúcar (5.403%), saborizantes y colorantes, es menester concluir que dicha mercancía debe ser clasificada en la subpartida nacional 2202.10.00.00, debido a que las mercancías que comprende dicha subpartida son las que más se asemejan al referido producto, aplicando para dichos efectos lo establecido en la Cuarta —mutatis mutandi— y Sexta Reglas Generales de Interpretación de Nomenclatura. [...] **5.8.** De dicho texto, no se advierte ningún

tipo de comparación entre las subpartidas 2202.10.00.00 y 2202.99.00.00, materia de denuncia, en razón de que, conforme se ha referido en el considerando precedente, lo que se ha hecho es el análisis de subsunción para determinar la clasificación arancelaria que le corresponde al producto materia de la presente, y se ha llegado a concluir que la misma debe ser clasificada en la subpartida 2202.10.00.00. Dicho procedimiento es válido para la clasificación arancelaria del producto y no se advierte la infracción referida. **5.9.** Por otro lado, respecto a lo referido por la recurrente con relación a los componentes de la bebida, que justificaría su clasificación dentro de la subpartida 2202.99.00.00, según la tabla que se detalla a continuación: Composición del producto

Insumos y aditivos	%	Función
Agua tratada	93.596	Solvente
Azúcar	5.403	Endulzante y energético
Dextrosa	0.491	Acidulante y resaltador de sabor
Citrato trisódico	0.285	Regulador de la acidez y resaltador de sabor
Cloruro de sodio	0.051	Electrolito
Fosfato monopotásico	0.034	Electrolito
Sabor artificial de mora azul	0.030	Saborizante
Colorante azul 1	0.0003	Agente de color
Total	100.00	

Es posible advertir que, si bien el producto contiene 0.051% y 0.034% de electrolitos, los cuales sumados hacen un total de 0.085%; respecto de lo cual la recurrente no aporta medio probatorio alguno que permita determinar que esas medidas de electrolitos en la bebida aportan la cantidad suficiente para ser considerada como una bebida reconstituyente de las sales perdidas por el organismo durante el ejercicio físico, siendo más bien, por las cantidades de electrolitos en el producto, que se asemejan a la cantidad de saborizantes y aromatizantes, que se llega a la conclusión de que poseen la misma naturaleza de estos últimos, cual es la de saborizante y aromatizante. Resulta, por tanto, correcta la clasificación efectuada por la administración y ratificada por la Sala de mérito. **5.10.** Por estas consideraciones, no se advierte que la Sala Superior haya incurrido en la infracción normativa de interpretación errónea de la sexta regla general para la interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF, por lo que corresponde declarar infundada esta causal. **Recurso de casación interpuesto por Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C. SEXTO.** Infracción normativa por inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, e inaplicación del principio de proscripción de la arbitrariedad reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú 6.1. En este punto, al ser dos causales de infracción normativa de naturaleza procesal las denunciadas por el recurrente y en tanto que se encuentran vinculadas entre sí, pasaremos a realizar un análisis de los fundamentos que las sustentan y a emitir un pronunciamiento en conjunto. Para dicha finalidad, procederemos a señalar las disposiciones normativas cuya infracción se alega: Constitución Política del Perú Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. [...] **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. [...] **6.2.** Sobre esta infracción normativa de naturaleza procesal, nos remitimos a lo desarrollado en los acápites 2.2 a 2.8 de la presente ejecutoria suprema, vinculado a la debida motivación y la observancia del debido proceso. **SEPTIMO. Análisis del caso concreto** En atención a la infracción normativa señalada, realizaremos un análisis a partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la resolución recurrida. Así, tenemos lo siguiente: **7.2.** En el caso, la recurrente advierte que la sentencia de vista no emitió pronunciamiento respecto a la reiterada jurisprudencia adjunta, emitida por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, para poder clasificar el producto denominado “Generade Blueberry” en una determinada subpartida arancelaria partiendo de sus características merceológicas. Así, incurrió en una motivación aparente, pues solo se limitó a señalar que las propiedades de las mercancías y/o la función de estas no representan relevancia para la

clasificación arancelaria, pues no existe una disposición que lo incorpore como criterio de interpretación. **7.3.** Al respecto, en el caso, como hemos ido desarrollado en la presente ejecutoria suprema, la Sala Superior ha procedido a sustentar su conclusión respecto a la clasificación arancelaria del producto denominado “Generade Blueberry” con fundamentos que guardan relación con el proceso, en tanto dicho colegiado parte de un marco jurídico aplicable al caso así como los pronunciamientos de la Corte Suprema, que le permiten concluir que el producto “Generade Blueberry” se encuentra clasificado en la subpartida arancelaria 22.10.00.00, por lo que no incurriría en un vicio de motivación aparente. **7.4.** Asimismo, la recurrente refiere que la resolución recurrida es arbitraria, pues no se analizaron los componentes que le confieren la calidad de una bebida rehidratante. No obstante, aprecia esta Sala Suprema que el colegiado superior sí hace referencia a la composición del producto denominado “Generade Blueberry” y de acuerdo al Informe N° 265-2018-SUNAT/312200 refiere en el considerando décimo de la sentencia de vista lo siguiente: [...] Asimismo, el que “Generade Blueberry” incorpore compuestos adicionales a los edulcorantes o aromatizantes, no lo excluye de la subpartida 2202.10.00.00 y amerita su incorporación en la subpartida 2202.99.00.00, máxime, cuando dichos compuestos adicionales solo constituyen aproximadamente el 1%. Siendo que a mayor abundamiento, la Nota Explicativa de la partida 22.02, sostiene que la subpartida 2202.99.00.00 comprendía a bebidas no alcohólicas, tales como el néctar de tamarindo y algunos productos alimenticios líquidos como las bebidas en base de leche y cacao, apreciándose objetivamente que ninguno de dichos productos resulta ser semejante a la mercancía analizada en el caso materia de autos” De ello se evidencia que la Sala de mérito sí ha realizado el análisis de los componentes de la bebida, llegando a la conclusión de que dichos componentes adicionales solo constituyen aproximadamente el 1%, sustentando su conclusión en la nota explicativa de la partida 22.02. De acuerdo a dicho análisis, la sentencia recurrida es formalmente válida. **7.5.** Por estas consideraciones y al no advertirse la infracción normativa por inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, y por inaplicación del principio de proscripción de la arbitrariedad reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú, debemos declarar infundadas las causales denunciadas. **OCTAVO. Infracción normativa por aplicación errónea de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017 8.1.** Sobre esta infracción normativa, en el auto de calificación se ha hecho una remisión a un enlace<sup>6</sup> donde aparecen las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017: **Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura** La clasificación de mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes: 1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes: 2. [...] a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía. b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3. 3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue: a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa; b) Los productos mezclados,



las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo; c) Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta. 4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasifican en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía. 5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes: a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasifican con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial; b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasifican con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida. 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida, así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. **NOVENO. Análisis del caso concreto 9.1.** Refiere la recurrente que, bajo el razonamiento de la Sala Superior, las bebidas en las que predomine en cantidad el agua sobre los demás componentes se excluyen de clasificarse en la subpartida nacional 2202.99.00.00 (antes 2202.90.00.00). También refiere que la Sala Superior no se pronunció sobre los argumentos presentados por el Tribunal Fiscal para clasificar a las bebidas rehidratantes en la subpartida nacional 2202.90.00.00, por lo que habría desnaturalizado la aplicación de la subpartida nacional 2202.10.00.00 al clasificar en ella a una bebida rehidratante cuyos principios activos no son los mismos que los que presentan las bebidas refrescantes a base de agua, por lo que al no existir una subpartida del mismo nivel que clasifique específicamente al producto “Generade Blueberry” como bebida rehidratante, corresponde su clasificación en la subpartida nacional 2202.99.00.00, correspondiente a “las demás”, en alusión a los demás componentes de los productos de dicha subpartida; todo ello en aplicación de la primera y sexta reglas para la interpretación de la nomenclatura de Arancel de Aduanas 2017. **9.2.** En esa línea, nos referiremos a lo dispuesto por la primera y sexta reglas para la interpretación de la nomenclatura de Arancel de Aduanas 2017, que precisan lo siguiente: **Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura** La clasificación de mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes: 1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo [...] [...] 6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartidas así como, mutatis mutandis, por las reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. **9.3.** Respecto a la presente infracción, corresponde el análisis efectuado en el considerando quinto de la presente, al cual nos remitimos, por lo que debe igualmente declararse **infundada**. **9.4.** Otro argumento de la recurrente está referido a que, en la aplicación de las reglas de clasificación arancelaria para determinar la subpartida nacional aplicable, la Sala Superior habría aplicado incorrectamente la cuarta regla de interpretación de la nomenclatura, en tanto la referida regla es empleada en la medida que no se pueda determinar la clasificación arancelaria de un producto considerando las demás reglas generales de interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. **9.5.** Al respecto, es menester señalar que en la subpartida nacional 2202.10.00.00 se encuentran clasificadas “aguas, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro

edulcorante o aromatizada”, que tienen como propósito refrescar. No obstante, de los actuados administrativos, en la composición del producto denominado “Generade Blueberry” se advierte, además de los mencionados componentes, la presencia de minerales, como electrolitos, los cuales no tienen las mismas funciones que los demás compuestos adicionados, como azúcar, edulcorantes, aromatizantes y otros elementos, por lo que dicho producto, prima facie, no podría ser clasificado en la referida subpartida; sin embargo, de un análisis más exhaustivo de dichos componentes, es posible determinar su clasificación en la referida subpartida 2202.10.00.00, pues al analizar las proporciones de electrolitos que contiene la bebida materia de clasificación, llegan a constituir solo el 0.085% del total de sus componentes, conforme se ha analizado en el considerando 5.9. de la presente ejecutoria suprema. **9.6.** Asimismo, además de los ejemplos presentados por la recurrente respecto a la composición del producto Pedialyte, clasificado por la Organización Mundial de Aduanas - OMA, con base en sus características merceológicas similares a “Generade Blueberry”, como bebida isotónica cuyo principio activo consiste en reponer electrolitos del cuerpo luego del desgaste físico como consecuencia del ejercicio, precisamos que la subpartida 2202.10.00.00 describe expresamente los componentes que deben contener los productos clasificados en dicha partida; mientras que, en el caso de autos, al ser el producto denominado “Generade Blueberry” un producto que posee una característica peculiar —ser rehidratante por su composición— que podría diferenciarla de los productos descritos en la partida anterior, no corresponde que sea clasificado en la subpartida arancelaria 2202.99.00.00 que comprende a “las demás”, en razón de que, conforme ya se ha determinado, en el caso no se encuentra acreditado que dichas proporciones ínfimas (0.085%) representen la cantidad necesaria para que una bebida pueda ser considerada rehidratante y recomponente de las sales minerales que el cuerpo pierde por el ejercicio físico; por lo que corresponde que la bebida sea clasificada en la subpartida 2202.10.00.00, pues esas cantidades ínfimas de electrolitos solo podrían ser consideradas como aromatizantes y saborizantes, compuestos que se encuentran, inclusive, en mayor proporción que aquéllos. **9.7.** Otro argumento de la recurrente está referido al establecimiento de un análisis comparativo entre su bebida “Generade Blueberry” y el producto “Pedialyte”, con lo cual sostiene la errónea interpretación de la cuarta regla general de interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. Al respecto resulta pertinente precisar lo señalado previamente en el fundamento 5.6. de la presente, respecto a las subpartidas en cuestión, habiendo determinado que la Sala de mérito no ha efectuado una comparación propiamente entre la subpartida 2202.10.00.00 y la 2202.99.00.00, sino que, más bien, ha hecho el análisis de subsumción de la descripción de los componentes de la bebida referida, a mérito de lo cual ha llegado a establecer que la misma, por sus características, debe ser clasificada en la primera de las subpartidas referidas. **9.8.** Dicho ello, en el cuadro comparativo presentado por la recurrente, en efecto, se observa una similitud en los componentes de las bebidas analizadas; sin embargo, en la información proporcionada por la recurrente, no se advierte la proporción de cada componente en cada bebida, lo que impide determinar las cantidades exactas de los componentes presentes en los productos, conforme se aprecia en el cuadro siguiente, presentado por la recurrente:

Composición Generade	Composición Pedialyte
Agua tratada (en mayor proporción a los demás componentes), azúcar, dextrosa, citrato trisódico, cloruro de sodio, fosfato monopotásico, saborizantes y colorantes.	Agua tratada (en mayor proporción a los demás componentes), dextrosa, citrato de sodio, cloruro de sodio, ácido cítrico, citrato de potasio, colorantes autorizados, saborizantes, Acelsulfame.

Al respecto, es importante destacar que, para efectos de realizar la comparación entre ambos productos, es fundamental conocer las proporciones de los componentes en cada uno de ellos para evaluar el contenido de sales minerales (electrolitos) y su impacto en la rehidratación, vale decir, para establecer la finalidad que cumple la bebida, aspecto que la recurrente no ha cumplido con precisar; por lo que carece de sustento la infracción denunciada respecto de la aplicación incorrecta de la cuarta regla general de interpretación de la nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017. Sin esta información precisa, no es posible tener certeza de las cantidades reales de los componentes en cada producto, y si ambos pueden ser válidamente comparados. **9.9.** Por estas consideraciones y al advertir que la Sala Superior, al pronunciarse aplicando la regla cuarta ya referida, no ha incurrido en la **infracción normativa por aplicación errónea de las Reglas Generales para la Interpretación**

de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas 2017, corresponde declarar **infundada** esta causal de infracción normativa de naturaleza material. **DÉCIMO. Infracción normativa por inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú 10.1** La disposición cuya infracción normativa se alega señala lo siguiente: **Constitución Política del Perú** Artículo 1.- Derechos fundamentales de la persona Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. **10.2.** Respecto al derecho a la igualdad, como un derecho fundamental, señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2011-PA/TC, lo siguiente: [...] 4. Que este Colegiado en reiterada jurisprudencia se ha ocupado del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la igualdad. Al respecto ha señalado que [...] Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. **DÉCIMO PRIMERO. Análisis en el caso concreto 11.1** En el caso, refiere el recurrente que la Sala Superior habría inaplicado el principio de igualdad ante la ley, dado que adoptó un criterio opuesto a diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, así como pronunciamientos de la administración aduanera, sin realizar un sustento de dicho apartamiento. Sobre la cuestión controvertida, vinculada a la clasificación arancelaria de las bebidas rehidratantes, refiere que, en el año 1997, la Secretaría General de la Organización Mundial de Aduanas conoció el primer caso en donde en la vigésima sesión del Comité del Sistema Armonizado refieren que: [...] la bebida Gatorade contiene sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio, fosfato de potasio, así como aromatizantes naturales y artificiales [...] la bebida busca reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos debido a la transportación y reponer la energía consumida. Teniendo en cuenta la composición de ambas bebidas y el hecho de que están listas para el consumo, la secretaria hizo saber a las administraciones que presentaron la solicitud de clasificación que es conveniente clasificarlas en el No. 2202.90 ya que, desde su punto de vista, no se trata de medicamentos en el sentido del No. 30.04 sino simplemente de preparaciones alimenticias nutritiva [...]. **11.2.** Al respecto, refiere la recurrente que la Sala Superior tampoco consideró la definición de la clasificación arancelaria de las bebidas rehidratantes mediante el Decreto Supremo N° 109-2004-EF, cuyo artículo 1 refiere que “[...] las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinado emplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, están incluidas en la subpartida nacional 2202.90.00.00”. **11.3.** Al respecto, si bien en el caso la recurrente argumenta que la Sala Superior se apartó sin fundamentar de diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la administración aduanera, vulnerando el derecho a la igualdad, puesto que el caso descrito en el acápite 10.1 de la presente ejecutoria suprema, al tratarse de casos sustancialmente iguales; esta Sala Suprema advierte que el colegiado superior ha fundamentado y desarrollado razones suficientes para clasificar el producto denominado “Generade Blueberry” a la luz del Informe N° 265-2018-SUNAT/313300, observando la composición de dicho producto y advirtiendo que éste no debe encontrarse en la subpartida 2202.99.00.00. **11.4.** Asimismo, se observa que la Sala Superior considera los diversos pronunciamientos de la Corte Suprema, como lo dispuesto en la Sentencia de Casación N° 8160-2014, emitida por la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, así como la Sentencia de Casación N° 17782-2016, emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, donde también se discute la clasificación arancelaria de diversos productos en aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura y el análisis de la composición de los referidos productos; sin perjuicio de que los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal y la administración aduanera no resultan vinculantes para el Poder Judicial. **11.5** Por estas razones, y al no advertir que la Sala Superior haya incurrido en la infracción normativa por **inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú**, corresponde declarar **infundada** esta causal de infracción normativa. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el

artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, se resuelve **DECLARAR:** 1. **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por: i) el codemandado, **Tribunal Fiscal**, mediante la **Procuraduría Pública a cargo de Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, con escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 300-310); y ii) la codemandada **Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C.**, con escrito del ocho de abril de dos mil veintidós (folios 317-341). 2. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número doce, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós (folios 286-294). 3. **DISPONER** 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 Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Embotelladora San Miguel del Sur S.A.C., sobre nulidad de resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, **DELGADO AYBAR**, TOVAR BUENDÍA.

- <sup>1</sup> HITTERS, Juan Carlos. (1984) Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.
- <sup>2</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.
- <sup>3</sup> Constitución Política del Perú  
Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:  
[...]  
3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.
- <sup>4</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:  
[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- <sup>5</sup> Obrante a fojas 126 a 137 del expediente administrativo.
- <sup>6</sup> SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (s.f.). “Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura”. <https://www.sunat.gob.pe/orientacionaduanera/aranceles/reglasGenerales.html>

C-2211753-11

## CASACIÓN N° 4660-2022 LIMA

**TEMA:** SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS INTERESES MORATORIOS POR DEMORA EN RESOLVER, CAPITALIZACIÓN DE INTERESES Y ACREDITACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

**SUMILLA:** Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario respecto a la aplicación de la regla de capitalización de intereses y la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios por el vencimiento del plazo máximo para resolver, conforme a la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082- 2012-PA/TC (caso Medina de Baca), al precedente vinculante establecido en la Casación N° 6619-2021 y al precedente vinculante de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3525-2021-PA/TC. Asimismo, conforme a la aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para evaluar la causalidad de los gastos y si estos generan renta gravada, se necesita acreditarlos documentariamente; es decir, debe existir un factor previo cuya evaluación es necesaria para establecer la deducibilidad del gasto: demostrar que la operación es fehaciente y real.

**PALABRAS CLAVE:** principio de razonabilidad, Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca), principio de causalidad

Lima, veintisiete de abril de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa número cuatro mil seiscientos sesenta guion dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del once de febrero de dos

mil veintidós (fojas cinco mil treinta y tres a cinco mil sesenta y cuatro del expediente judicial electrónico - EJE"); ii) por el representante legal de la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veintidós (fojas cinco mil sesenta y siete a cinco mil ciento veintiuno); y por iii) **Telefónica del Perú S. A. A.**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veintidós (fojas cinco mil ciento veintitrés a cinco mil ciento setenta y cuatro); contra la sentencia de vista del treinta y uno de enero de dos mil veintidós (fojas cinco mil a cinco mil veintisiete), que confirmó la sentencia apelada, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatro mil quinientos treinta y tres a cuatro mil quinientos setenta y siete), que declaró fundada en parte la demanda e infundada en sus otros extremos. **Antecedentes del recurso De la demanda** Mediante escrito del veinticuatro de mayo de dos mil veinte (fojas tres a cincuenta y siete), Telefónica del Perú S. A. C. interpone demanda postulando las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019, de fecha veintiocho de noviembre de diecinueve, en los extremos en los cuales se desestima parcialmente el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0150140009010, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil diez por haber confirmado i) la inadmisibilidad de las reclamaciones respecto de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, correspondientes a los periodos mensuales de marzo y junio de dos mil cuatro por concepto del impuesto general a las ventas, ii) los reparos al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de línea de crédito, y iii) el extremo en que se desestimó que se excluya tanto la capitalización como los intereses moratorios por el transcurso en exceso del plazo legal de las reclamaciones y apelaciones. **Segunda pretensión principal:** Solicita, al amparo de lo establecido por el numeral 2 del artículo 5 de la Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, como pretensión de plena jurisdicción, que el Juzgado reconozca el tratamiento tributario seguido por la demandante en relación con las materias descritas en la primera pretensión principal y, en consecuencia, que se ordene al Tribunal Fiscal que revoque la Resolución de Intendencia N° 0150140009010, respecto de los extremos que son materia de su pretensión principal, reconociendo el tratamiento aplicado por la demandante. **Tercera pretensión principal:** Solicita, al amparo de lo establecido por el numeral 2 del artículo 5 de la Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, como pretensión de plena jurisdicción, que el Juzgado reconozca que la deuda tributaria no debe incluir intereses moratorios como consecuencia de la capitalización de intereses ni los generados durante el tiempo que excede el plazo legal para resolver las reclamaciones y apelaciones. **Primera pretensión accesoria a todas las pretensiones:** Solicita que el Juzgado —como consecuencia de que se declare la nulidad parcial de la resolución impugnada o, en el caso de las pretensiones de plena jurisdicción, se deje sin efecto la resolución impugnada o se modifique lo dispuesto en esta— declare la nulidad de todas las resoluciones posteriores emitidas por la SUNAT o el Tribunal Fiscal y/o en ejecución de la resolución impugnada. **Segunda pretensión accesoria a todas las pretensiones:** Solicita que, como consecuencia de que se declare fundada cualquiera de sus pretensiones, se ordene a la SUNAT la devolución de los importes pagados conforme a las constancias de pago adjuntadas en su demanda. Como fundamentos de su demanda señala lo siguiente. **a)** Respecto a la inadmisibilidad del recurso de reclamación contra la Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, emitidas por el impuesto general a las ventas de los periodos marzo y junio de dos mil cuatro. La demandante indica que, respecto a la Resolución de Determinación N° 0120030019178, solo aceptó el reparo al crédito por gastos de auspicio descentralizado, por lo que pagó S/ 107,221.33 (ciento siete mil doscientos veintiuno soles con treinta y tres céntimos), pero la SUNAT solicitó el pago de S/ 31,352.05 (treinta y un mil trescientos cincuenta y dos soles con cinco céntimos) adicionales inaplicando los artículos 31 y 136 del Código Tributario. Asimismo, en cuanto a la Resolución de Determinación N° 0120030019180, solo aceptó el reparo por diferimiento de ventas, el cual ascendía a S/ 118,336.00 (ciento dieciocho mil trescientos treinta y seis soles con cero céntimos) e impugnó el reparo al crédito fiscal por los gastos financieros en virtud del contrato de otorgamiento de línea de crédito suscrito con Telefónica del Perú, por lo que para pagar la deuda la demandante solicitó a la SUNAT que se compense el pago en exceso efectuado por el concepto del impuesto general a las ventas de dos mil cuatro, el mismo que ascendía a la suma de S/ 118,336.00 (ciento dieciocho mil trescientos

treinta y seis soles con cero céntimos), según lo que indica el "Formulario N° 1662 con N° de Orden 2722283", donde consta el importe de S/ 15,781.00 (quince mil setecientos ochenta y un soles con cero céntimos). Sin embargo, la administración tributaria no reconoció la compensación por el íntegro del pago en exceso de noviembre por S/ 118,336.00 (ciento dieciocho mil trescientos treinta y seis soles con cero céntimos), sino solo por la suma de S/ 67,423.00 (sesenta y siete mil cuatrocientos veintitrés soles con cero céntimos) debido a que la Resolución de Determinación N° 0120030019176, por concepto del impuesto general a las ventas del periodo de noviembre de dos mil cuatro, solo reconoció ese crédito menor, pero esa disminución se origina por una pérdida no aceptada y fue impugnada oportunamente. **b)** Respecto al reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito, la empresa demandante señala que cumplió con acreditar suficientemente la vinculación de los gastos financieros del Contrato de Línea de Crédito suscrito por Telefónica del Perú. Asimismo, refiere que las normas tributarias no señalan exigencias específicas de acreditación y que estas deberían desprenderse razonablemente de las normas expresas sobre la prueba y la deducibilidad del gasto. **c)** Respecto a la capitalización de intereses e intereses moratorios, la empresa Telefónica del Perú S. A. A. refiere que la entidad administrativa desestima su solicitud sin realizar un análisis para que se deje sin efecto dicho extremo, sustentando que las sentencias del Tribunal Constitucional en los casos Medina de Baca e Icatom solo correspondían ser aplicadas en los casos en concreto; y, con relación a la complejidad del procedimiento, se trataba de varios reparos y relevante documentación, por lo que solicita la demandante que se apliquen los criterios expedidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA, para que se reliquiden las deudas y no se incluya la capitalización de intereses y los intereses moratorios. **Sentencia de primera instancia** La Jueza del Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatro mil quinientos treinta y tres a cuatro mil quinientos setenta y siete), resolvió lo siguiente: **FUNDADA EN PARTE LA DEMANDA**, obrante a folios 3 a 57, en consecuencia **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019, en el extremo en que se denegó la solicitud de la parte demandante de inaplicar el computo de los intereses moratorios devengados en el tiempo en que el Tribunal se excedió en resolver el recurso de apelación, y **se reconoce** que la deuda tributaria no debe incluir intereses moratorios generados durante el tiempo que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación, así como **se ordena** —de ser el caso— a la SUNAT a devolver los importes que se hubieran pagado por intereses generados durante el tiempo en que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación. **INFUNDADA**, la demanda en todo lo demás que esta contenga. Estos son sus fundamentos: **a)** De la revisión de los documentos obrantes en el expediente administrativo y los argumentos sostenidos por las partes, puede advertirse que la demandante no realizó el pago completo de las deudas no impugnadas correspondientes a los periodos marzo y junio del ejercicio dos mil cuatro acorde a lo dispuesto por el artículo 136 del Código Tributario, ya que, como ella misma señala, al efectuar el pago consideró un saldo a favor de periodos anteriores, el cual era mayor al establecido por la SUNAT, es decir, la demandante aplicó un cálculo para el pago, teniendo la expectativa de que era correcto, lo cual generó un procedimiento contencioso tributario; no obstante, en los hechos, la demandante no habría cancelado la totalidad de los montos referidos a los reparos aceptados en las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180. **b)** Se observa que el Tribunal Fiscal dio cuenta de la respuesta de la demandante al indicar que el sustento documental fue presentado con ocasión del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro; mencionó el Contrato de Otorgamiento de Línea de Crédito celebrado el treinta y uno de enero de dos mil cuatro entre Telefónica del Perú S. A. A. y Telefónica Móviles SAC, en virtud del cual la primera le otorgó una línea de crédito hasta por el importe de S/ 150'000,000.00 (ciento cincuenta millones de soles con cero céntimos) o el equivalente en dólares, entre otros documentos; y que la SUNAT señaló que no se había acreditado documentariamente que la obligación haya sido contraída para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas o mantener la fuente productora y, por ello, se mantenía la observación del crédito fiscal por no cumplirse con lo previsto por el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. **c)**



En tal sentido, el Juzgado refiere que la resolución del Tribunal Fiscal no es antojadiza, pues resolvió la apelación formulada por la demandante sobre el reparo por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, al hacer lo cual también se analizó la deducción de los gastos financieros; pues como bien señala el Tribunal Fiscal para que la adquisición de un bien o un servicio otorgue el derecho al crédito fiscal, según el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, estas erogaciones debían estar permitidas como gasto o costo de la empresa. d) Respecto al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el Contrato de Otorgamiento de la Línea de Crédito, de su lectura se tiene que Telefónica del Perú SAA se obligó a otorgar a la Telefónica Móviles SAC una línea de crédito hasta por un importe de S/. 150,000,000.00 (ciento cincuenta millones de soles con cero céntimos) o el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, monto que la demandante se obligó a destinar únicamente al desarrollo de las operaciones propias de su objeto social, es decir que los gastos por los que utilizaría el crédito tenían que estar vinculados con las actividades empresariales. No obstante ello, a pesar de que el contrato de línea de crédito haya establecido esa obligación, la demandante debía presentar documentación adicional que efectivamente comprobara que se utilizó el crédito otorgado para aumentar los ingresos o mantener la fuente de estos. e) El Juzgado refiere que, respecto a la capitalización de intereses e intereses moratorios por demora en resolver, corresponde determinarlos conforme al criterio de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional. Asimismo, realiza el Juzgado la evaluación de los criterios de complejidad del asunto, actividad o conducta del interesado, conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado en el caso en concreto, y concluye que corresponde estimar la solicitud del plazo en exceso en resolver y desestimar la capitalización de intereses pues la administración aplicó la regla de capitalización de intereses hasta su vigencia, que fue al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. **Sentencia de segunda instancia** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte superior, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número veintitrés, del treinta y uno de enero de dos mil veintidós (fojas cinco mil a cinco mil veintisiete del EJE), resolvió: **1. CONFIRMAR** la sentencia emitida mediante Resolución N° 14 del 28 de octubre de 2021, de folios 4533 a 4577, que declara **fundada en parte** la demanda en cuanto a las primera y tercera pretensiones principales, y en cuanto a la segunda pretensión accesoria, en el extremo de los intereses moratorios devengados en el tiempo en que el Tribunal Fiscal se excedió en resolver el recurso de apelación, en consecuencia, **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019 en el aludido extremo; **RECONOCER** que la deuda tributaria no debe incluir intereses moratorios generados durante el tiempo que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación; y **ORDENAR** – de ser el caso- a la SUNAT a devolver los importes que se hubieran pagado por intereses generados durante el tiempo en que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación. **2. CONFIRMARON** la citada sentencia que declara **infundada** la demanda en cuanto a la primera, segunda y tercera pretensiones principales y sus accesorias, en los extremos referidos a la inadmisibilidad de reclamación respecto de las Resoluciones de Determinación Nos 0120030019178 y 0120030019180, reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito y la capitalización de intereses moratorios. Estos son sus argumentos: a) La Sala Superior respecto a la inadmisibilidad de la reclamación, señala que si bien es cierto la demandante manifiesta que la SUNAT le requiere el pago de la deuda reclamada y de la no reclamada, cuando solo correspondía requerir por el reparo aceptado; sin embargo, es de indicar que la SUNAT solo ha solicitado el pago de la totalidad de la deuda aceptada, estando en controversia el crédito a favor de la demandante no reconocida por la SUNAT, lo cual es materia de controversia en otro procedimiento tributario. Asimismo, el artículo 31 del Código Tributario únicamente regula el procedimiento de imputación de pagos, considerando que en primer lugar se imputa al interés moratorio y luego al tributo o multa, mas no establece un procedimiento específico para imputar pagos parciales realizados, a diferencia de la deuda tributaria respecto a reparos no reclamados y reclamados, ya que para que la reclamación sea aceptada, conforme a los términos del Código Tributario, la SUNAT únicamente ha solicitado la cancelación de la deuda no reclamada, tomando en cuenta los pagos parciales y el crédito de junio dos mil cuatro, por lo que no se evidencia vulneración alguna de los artículos 136 y 31 del Código Tributario. b) Respecto al crédito fiscal vinculado a

los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito, refiere que los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la administración tributaria; por lo que la empresa se encontraba obligada a acreditar que los intereses financieros cumplieran con el principio de causalidad a fin de que sean deducidos como gasto y, en consecuencia, ejercer el derecho al crédito fiscal, toda vez que fue requerida por la administración tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización para sustentar la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros transferidos del Contrato de Otorgamiento de Línea de Crédito; sin embargo, la demandante se limitó a mencionar que la documentación solicitada fue presentada en el procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, sin aportar documentación adicional a efectos de acreditar la causalidad del gasto y la utilización del crédito fiscal reparado, lo cual se ha dejado establecido en las sentencias recaídas en el Expediente Judicial N° 4516-2018. c) Respecto a la capitalización de intereses, la Sala Superior refiere que el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación administrativa se dio desde el año dos mil diez al año dos mil diecinueve, lo que de ninguna manera ha incidido en la aplicación de la capitalización de intereses, toda vez que se ha aplicado (un año aproximadamente) durante la vigencia de la citada regla de capitalización, esto es, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. Aunado a ello, la capitalización de los intereses no se ha visto incrementada en más del 30% del tributo correspondiente, motivo por el cual los argumentos expuestos por la demandante sustentándose en la vulneración del principio de razonabilidad y la aplicación de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-AA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, no guardan correspondencia con el caso en concreto. Por ende, la administración tributaria únicamente aplicó la mencionada regla de capitalización de intereses hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco a la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019178 y N° 012-003-0019180, vale decir, hasta la fecha dispuesta en la normatividad precisada. d) Respecto a la inaplicación de los intereses por el exceso del plazo en resolver, refiere que las entidades a cargo de la tramitación del procedimiento contencioso tributario son quienes tienen la obligación de justificar la demora en que incurrir, sustentando de forma certera por qué no cumplieron con resolver el expediente dentro del plazo legalmente previsto en el artículo 150 del Código Tributario, siendo que la mera referencia a la carga procesal que soportan las entidades demandadas no justifica el cobro de intereses moratorios en perjuicio de los contribuyentes. En ese sentido, se advierte que en el presente caso si se cumplía con los criterios establecidos en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC para determinar la afectación al principio de razonabilidad. **De los recursos de casación y auto calificadorio** Los recursos de casación fueron declarados procedentes por esta Sala Suprema mediante auto calificadorio del nueve de junio de dos mil veintidós (fojas quinientos treinta y seis a quinientos cincuenta y seis del cuaderno de casación). **Del Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del Tribunal Fiscal, por las siguientes causales<sup>2</sup>: **a) Vulneración de los artículos 51° y 138°, inaplicación del Control Difuso, artículo 139° numeral 5° de la Constitución Política del Estado, el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y el artículo 36° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo - Ley N° 27584.** La parte recurrente sostiene que la Sala Superior ha sustentado su fallo en las sentencias recaídas en los Expedientes N.os 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, sin tener en consideración que el Tribunal Constitucional, al emitir la Sentencia N° 04082-2012-PA/TC solo analiza el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981, sin sus modificatorias, siendo que al momento de emitirse la resolución del Tribunal Fiscal materia del presente caso, ya se encontraba vigente la Ley N° 30230 que suspendía el cobro de intereses moratorios por demora del Tribunal Fiscal en resolver, con lo cual resulta el “tercio comparatione” de la sentencia invocada y el presente caso, no calza de manera exacta. Asimismo, señala que las sentencias invocadas por la Sala Superior no constituyen un precedente vinculante, pues en ninguna parte de su contenido se establece que sean vinculantes; además, el Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de pronunciarse respecto a la constitucionalidad del artículo 33 del TUO del Código Tributario, sin embargo, solo inaplicó sus efectos en determinados casos y en ningún momento en la emisión de las referidas sentencias establece la inconstitucionalidad del artículo 33 del TUO del Código Tributario. Por otro lado, agrega que la Sala Superior no cumple con realizar un análisis pormenorizado de los criterios que han sido establecidos en

las Sentencias del Tribunal Constitucional N.os 4082-2012-Medina de Baca y 4532-2013-Icatom a efectos de verificar si se ha vulnerado el plazo razonable; tampoco ha efectuado una revisión minuciosa de los actuados administrativos que tenía a su alcance, más aun si a su parecer resulta también aplicable la Casación N° 23119-2019-Lima- a fin de analizar los efectos de la dilación al resolver, pues no basta con señalar que se ha excedido el plazo legal, sino que corresponde hacer un análisis de cada caso en cuestión y evaluar la demora de acuerdo al plazo razonable, esto es, analizar aspectos como: i) La complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta procedimental del administrado, iii) la conducta de la Administración Pública, y iv) las consecuencias que la demora en resolver produce en la situación jurídica del contribuyente. En el presente caso la complejidad en la resolución del citado procedimiento no solo residía en determinar conceptualmente la legalidad de los reparos efectuados por la Administración, sino en la evaluación de abundantes medios probatorios presentados tanto por la Administración como por la parte demandante, evaluación necesaria para emitir un pronunciamiento acorde a ley, sumado a ello el actuar de la parte demandante y la elevada carga procesal que asumen las Salas del Tribunal Fiscal. **b) Aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado.** La parte recurrente señala que el ejercicio del control difuso de la Constitución constituye una actividad muy delicada, por lo que el Tribunal Constitucional ha definido ciertos cauces que deben ser observados para no incurrir en un relajamiento de esta facultad, pues su ejercicio abusivo podría lesionar normas que gozan de presunción de constitucionalidad y que forman parte del bloque de la Constitución. Afirma que la Sala Superior al aplicar un control difuso, como el efectuado en autos, sin cumplir con los parámetros mínimos que lo habilitan, se convierte en un control difuso muy gravoso al afectar la obligatoriedad del artículo 33 del TUO del Código Tributario, la igualdad ante la Ley y la seguridad jurídica, pues permite que las normas del ordenamiento jurídico que son obligatorias y vinculantes para todos sin excepción, sean inaplicadas en algunos casos particulares a diferencia de la generalidad y sólo para fines constitucionales, por lo que el ejercicio del control difuso no puede ser realizado sin tomar en cuenta los parámetros de compatibilidad constitucionalidad. **c) Inaplicación del artículo 33 del Código Tributario.** La parte recurrente denuncia que la sentencia de vista no cumple con los supuestos de inaplicación de la norma material, toda vez que no expone de manera razonada al caso concreto, el motivo de inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario y tampoco expone cuál es la otra norma que aplicó, lesionando el debido proceso, viciando de nulidad la misma. Mas aun si no existe supuesto de hecho alguno en las normas tributarias que exceptúen la aplicación de los intereses moratorios, siendo más bien que su inaplicación contraría a la ley, por tanto, admitir lo contrario, resultará atentatorio al tercer párrafo de la Norma VIII del TUO Código Tributario. Por otro lado, los intereses moratorios tributarios en el Perú, no son exagerados o arbitrarios en lo que representan (costo de oportunidad, actualización de deuda impaga, riesgo) no constituyen, por su naturaleza, una sanción (ni económica, ni jurídica); y cumplen una importantísima función conductual disuasoria. De la Procuraduría Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, por las siguientes causales: **a) Vulnera el numeral 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado y el numeral 6 del artículo 50° del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.** La parte recurrente sostiene que la sentencia de vista presenta una motivación aparente e insuficiente, puesto que no ha efectuado el test de proporcionalidad a fin de realizar el control difuso e inaplicar la regla de capitalización de intereses y aplicación de intereses, de acuerdo con el precedente vinculante contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC y la doctrina jurisprudencial vinculante contenida en la Consulta N° 1618-2016 – Lima Norte, no resultando fundamento suficiente invocar lo resuelto en otros casos, pues estos fueron emitidos en el marco de procesos de amparo, por lo que solamente resulta vinculante para las partes de ese proceso. Finalmente, la Sala Superior no puede aplicar de forma automática las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, sino que debe hacer el análisis de cada caso en concreto, lo que lamentablemente no sucedió, vulnerando por tanto su deber de una debida y suficiente motivación en el ejercicio de esta facultad excepcional. **b) Vulneración del principio de prohibición de arbitrariedad e incurrir en una falta de motivación externa.** La parte recurrente señala que en la sentencia de vista la Sala Superior incurrió en error al partir de una premisa falsa y

afirmar que las Sentencias N° 4082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC, constituyen doctrina jurisprudencial vinculante, pese a que el propio Tribunal Constitucional ha señalado que no lo son, vulnera el debido procedimiento, incurriendo así en una nulidad insalvable. Desconociendo lo señalado en la sentencia emitida en el expediente N° 00222-2017-PA/TC (caso Scotiabank) con relación a que el caso “Medina de Baca” no era un precedente o una doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano, sino solamente un criterio en un caso concreto, el cual podía o no ser seguido en casos posteriores, consideraciones que sostiene de igual manera, para los casos tramitados en los expedientes N.os 04532-2013-PA/TC 00225-2017-PA/TC. **c) Vulneración del debido proceso.** La parte recurrente denuncia que la sentencia de vista incurre en motivación inexistente, puesto que no se ha pronunciado sobre los diversos argumentos centrales planteados en su recurso de apelación, mismos que son consistentes en la propia conducta de Telefónica hizo que su deuda se incremente por los intereses moratorios. La contribuyente sabía que estaba en la obligación de pagar si quería que se admita su reclamación; sin embargo, decidió apelar la inadmisibilidad, que fue confirmada por el Tribunal Fiscal y por la propia sentencia de vista. Por otro lado, la Sala Superior omitió considerar que en relación a que desde el catorce de julio de dos mil quince, se había suspendido los intereses moratorios. Por tanto, no correspondía que se declare fundada la demanda hasta la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal y además que de conformidad al artículo 149 del TUO del Código Tributario, la SUNAT es parte del procedimiento contencioso tributario en instancia de apelación; por tanto, no se le puede imputar la demora incurrida por un tercero ajenos a ella, como es el Tribunal Fiscal. **d) La sentencia de vista incurre en motivación insuficiente.** La recurrente denuncia que la Sala Superior incurre en el vicio en referencia ya que no analizó los aspectos esenciales para determinar la afectación del derecho al plazo razonable; tales como: 1) la complejidad del asunto, 2) el comportamiento procesal de las partes, 3) la manera como la autoridad ha tramitado el procedimiento, en comparación a otros casos similares y 4) las consecuencias que la demora produce en las partes., en el caso en concreto implicaba necesariamente evaluar el comportamiento del contribuyente en el curso del procedimiento administrativo, ya que no interpuso queja por la demora en la tramitación y no hizo uso del silencio administrativo negativo que le hubiera permitido acceder oportunamente al Poder Judicial, consintiendo la dilación. **e) Motivación insuficiente y aparente.** La recurrente denuncia que la sentencia de Sala Superior incurre en este vicio porque no ha expresado las razones para extender 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, señala que de conformidad a lo dispuesto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional aun en el supuesto negado que se considere que hubo una lesión del derecho a un plazo razonable, tal afectación no es razón suficiente para disponer la inaplicación de intereses moratorios, puesto que la tutela de dicho derecho es estrictamente procesal, esto es, que se emita el pronunciamiento respectivo por la autoridad competente. **f) Vulneración al debido proceso.** La parte recurrente señala que aun cuando puso en conocimiento a la sala superior que la Corte Suprema ha establecido en las sentencias casatorias N.os 4544-2015-Lima y 5476-2016-Lima que el cobro de los intereses moratorios tiene sustento legal y como tal no puede dejar de cobrarse, tanto más si se acredita que los reparos que generaron la deuda se encuentran ajustado a derecho, no obstante a la contundencia de la posición de la Corte Suprema y la claridad de su explicación la Sala Superior decidió no aplicarlos ni efectuar explicación alguna sobre su apartamiento de estas. al no hacerlo no solo afecta nuestro derecho al debido proceso en su manifestación falta de motivación, sino también, afecta a la seguridad jurídica. **g) Inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir.** La parte recurrente denuncia que la sentencia de Sala Superior inaplicó estos principios constitucionales; toda vez, que independientemente de las causas que originaron tal incumplimiento, al encontrarse acreditado que Telefónica incumplió con sus obligaciones tributarias, debe asumir la obligación legal de pago de intereses, obligación que es exigible por igual a todos los contribuyentes, sin excepción alguna. Asimismo, señala que el incumplimiento tributario genera competencia desleal respecto de los contribuyentes que cumplen oportuna y debidamente con sus obligaciones tributarias, pues aquellos que incumplen utilizan indebidamente el monto no pagado por tributo y/o multa como mecanismo de financiamiento para sus operaciones. Por otro lado, denuncia que, al eximir de pago de intereses, consecuencia de su propio incumplimiento, vulnera el principio de reserva de ley, según el cual establece que las

exoneraciones solo son por ley o decreto legislativo. **h) Inaplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente antes de la modificación introducida por la Ley N° 30230** la recurrente denuncia que la sentencia de sala superior no ha tenido en cuenta que el referido artículo ha sido aplicado a Telefónica conforme al principio de aplicación inmediata de la norma, por lo que exonerar los intereses moratorios de períodos anteriores a la vigencia del artículo 33 del TUO del código tributario modificado por la ley N° 30230, implicaría una aplicación retroactiva del mismo; lo cual –como es sabido– se encuentra proscrito expresamente en la Carta Magna, proscripción que vincula a todos los órganos administrativos y judiciales, en el presente caso la Sala Superior inaplicó esas reglas y le brinda un trato exclusivo a Telefónica más favorable que a los demás contribuyentes. Señala que la decisión de la sala superior debe ser revocada pues desconoce el fin (desincentivador) constitucionalmente valioso de los intereses moratorios, premiando el incumplimiento de las obligaciones tributarias e incentivándolo a que se opte por no pagar sus tributos pues su incumplimiento no significara consecuencias negativas. **i) Inaplicación del artículo 149 del Código tributario.** La recurrente señala que la sentencia de Sala Superior desconoce que de acuerdo al referido artículo, la SUNAT en etapa de apelación es parte procedimental y como tal, la demora de un tercero independiente como el tribunal fiscal no le puede ser imputable. En consecuencia, resulta irrazonable y desproporcional que se pretenda sancionar a la Administración Tributaria e impedirle que cobre los intereses moratorios por un hecho no imputable a esta. **j) Inaplicación de la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230 y el Decreto Legislativo N° 981.** La parte recurrente señala que dicha norma establece una disposición mandataria de cumplimiento obligatorio respecto a la suspensión de los intereses moratorios, por la cual antes de su entrada en vigencia está prohibida la suspensión de los intereses moratorios en instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, en consecuencia ningún operador del derecho tributario (abogados, Administración Tributaria, Tribunal Fiscal, Jueces, etc.), debe suspender los intereses moratorios pues implicaría inaplicar dichas normas. La Sala Superior, no podía inaplicar dichas la referida disposición sin que medie una labor de control difuso sin la cual, tampoco podía liberar a Telefónica de su obligación de pagar los intereses moratorios, intereses que se generaron por su propia conducta omisiva con su obligación tributaria **k) 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 que Regula el Proceso Contencioso Administrativo.** La parte recurrente denuncia que la Sala Superior no ha tenido en cuenta las referidas normas y se limitó a señalar que la demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal ha vulnerado el derecho del plazo razonable de Telefónica y ello ha incrementado su deuda tributaria con los intereses moratorios sin tener en cuenta que es la conducta omisiva de Telefónica la que conlleva a que se devenguen los intereses moratorios pues ha permitido que el Tribunal Fiscal se tarde en resolver, pues no interpuso los recursos que le otorgan la legislación tributaria y la ley a efectos de poder salvaguardar sus derechos supuestamente vulnerados por la demora del Tribunal Fiscal. Señala que es evidente que Telefónica ha consentido esa demora, pues se ha mantenido pasivo y no ha utilizado la queja como herramienta procesal a efectos de que el Tribunal Fiscal emita el pronunciamiento dentro del plazo legal. Tampoco, ha interpuesto demanda contenciosa contra la resolución ficta del Tribunal Fiscal, pues al no hacerlo, manifiesta que esa demora no le perjudica. **l) Inaplicación del Cuarto y Quinto párrafo del artículo 33 y del artículo 150 del Código Tributario.** La parte recurrente denuncia que la Sala Superior con su decisión inaplica las referidas normas en cuanto establecen que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precio al consumidor y que la suspensión de los intereses moratorios opera desde el vencimiento del plazo máximo que tiene el tribunal fiscal para resolver pues en su sentencia la Sala Superior dispone que la deuda debe actualizarse en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC) únicamente desde el catorce de julio de dos mil quince. No obstante, pese a que en los periodos anteriores del catorce de julio de dos mil quince dispuso que se inaplique los intereses moratorios, no dispuso que la deuda se actualice en función al IPC, de la misma manera dispone la inaplicación de intereses moratorios desde el catorce de mayo de dos mil diez; sin embargo, según se deja explicitado en la propia sentencia el recurso de apelación fue ingresado al Tribunal Fiscal el dieciocho de junio de dos mil diez, entonces, si la Sala Superior quería aplicar la regla de la suspensión de los intereses para aquellos periodos que había norma que lo prohibía, únicamente podía hacerlo desde el dieciocho de junio de dos mil once,

fecha en que venció el plazo para que el Tribunal Fiscal resolviera el recurso de apelación De la empresa **Telefónica del Perú S. A. A.**, por las siguientes causales: **a) Infracción al principio de razonabilidad.** La parte recurrente denuncia que las instancias de mérito han considerado que la capitalización de intereses no habría sido “cuantitativamente” tan “irrazonable” en su caso, pues se ha aplicado (un año aproximadamente) durante la vigencia de la citada regla de capitalización donde los intereses moratorios no se han visto incrementado en más del 30%. Sin tener en cuenta que el artículo 33 del TUO del Código Tributario es “irrazonable” en sí mismo, por ende, infringen el referido principio pues tal “irrazonabilidad” no depende de un “incremento excesivo” de la deuda “criterio cuantitativo”, ni de durante cuántos años se aplicó la capitalización, sino de la constatación de lo irrazonable que supondría impedir la capitalización. **b) Contravención al principio de seguridad jurídica, confianza legítima y artículo VII del Código Procesal Constitucional.** La parte recurrente señala que, como consecuencia de no aplicar los criterios sobre capitalización de intereses moratorios desarrollados por el Tribunal Constitucional en los Casos N° 04082-2012-PA/TC (Medina de Baca) y N° 01808-2013-PA/TC (Baca Campodónico), sobre la inaplicación de la totalidad de la capitalización de intereses moratorios en materia tributaria, se afecta los principios mencionados **c) Infracción al principio de igualdad o trato diferenciado injustificado.** La parte recurrente señala que el criterio para determinar la inconstitucionalidad de la aplicación de las reglas de capitalización de intereses es que resulta irrazonable que en el sistema jurídico se admita una regla de ese tipo en el ámbito público (derecho tributario), cuando la capitalización es incluso extraordinaria en el ámbito privado (derecho civil). A su parecer la regla de capitalización de intereses, mientras estuvo vigente es irrazonable en sí misma y por tanto lo dispuesto en el presente caso atenta el principio de igualdad (es decir; se nos da un trato diferenciado no justificado), toda vez que no atiende al criterio establecido por el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema sobre la capitalización de intereses, en caso idénticos al presente. **d) Infracción a la debida motivación en sus vertientes de ausencia de motivación e incongruencia.** La parte recurrente señala que no se ha tenido en cuenta que en relación a la aplicación de la “capitalización de intereses” en materia tributaria la controversia no estaba dirigida a la “vigencia” de la ley, pues es evidente y nunca estuvo en discusión que había una ley que la contemplaba en su texto, la controversia siempre fue si esa ley vigente establecía un contenido “razonable”. Por otro lado, considera que la sentencia recurrida no se ha pronunciado sobre vicios incurridos por la sentencia de primera instancia relacionados a la contravenido el principio de seguridad jurídica, predictibilidad, confianza legítima y el artículo VII Del Código Procesal Constitucional, y de trato diferenciado con respecto a la capitalización de intereses, aspectos que no permiten comprender con certeza la decisión judicial. **e) Infracción a la garantía de debida motivación en sus vertientes de incongruencia.** La parte recurrente denuncia que la sentencia de Sala Superior al abordar la capitalización de intereses, utiliza como fundamento un criterio referido a los “intereses por exceso de plazo legal” que no tienen ninguna vinculación con la presente controversia Entonces, al partir del error en sus premisas, sus conclusiones sobre la “razonabilidad” de la capitalización de intereses, se ven afectadas, lo cual se hace evidente cuando concluye de manera errónea que la regla de capitalización de intereses solo es irrazonable, cuando “cuantitativamente” se aplica durante mucho tiempo, vulnerando por consiguiente, la debida motivación. **f) Contravención al artículo 136 del Código Tributario.** La parte recurrente denuncia que pese a la claridad del referido artículo la sentencia de Sala Superior pretende obligar a que la Compañía pague como requisito de admisibilidad montos respecto de deudas “no aceptadas”, aspecto que a los tribunales judiciales que han visto su caso, parece resultarles irrelevante que por esta interpretación se obligue a los contribuyentes a realizar el pago respecto de deudas o reparos no aceptados. Agrega que resulta irrelevante el argumento – planteado por la sentencia de segunda instancia – de que se tratan de “actos administrativos” ejecutorios pues la Compañía no ha aceptado que se recalcule su saldo a favor, ni se modifique el cálculo de la prorratea, ni mucho menos el reparo por gastos financieros del contrato de línea de crédito; por tanto, considera que dicha pretensión no se ajusta a derecho. **g) Ausencia de motivación.** La parte recurrente denuncia que la Sentencia de Segunda Instancia aún no se habría pronunciado sobre los demás vicios que denuncia, como el sustentar su decisión sobre una interpretación contraria a la literalidad del artículo 136 del TUO del Código Tributario, que ha omitido pronunciarse sobre vicios en la emisión de la resolución de tribunal fiscal y que no ha valorado



adecuadamente el vínculo entre la deuda no aceptada y el saldo a favor o crédito de los periodos marzo y junio de dos mil cuatro. **h) Infracción por incongruencia interna.** La parte recurrente denuncia la referida incongruencia en el sentido que la Sentencia de Segunda Instancia señala que no se está exigiendo el pago de “deudas no aceptadas”; sin embargo, afirma que no se ha realizado el pago completo de la deuda reconocida, sino que se pretendió compensarlas con un saldo a favor y crédito que, en ese momento, estaba siendo impugnado en otro procedimiento contencioso tributario, es decir sí se exigen el pago de deudas no aceptadas. **i) Infracción al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.** La parte recurrente denuncia que la Sala Superior pese a que la ley no establece ninguna documentación específica a fin de acreditar la causalidad de gastos financieros por contrato de línea de crédito sino solo la acreditación del destino de los financiamientos, termino exigiendo documentación específica, pues ninguna de la que fue presentada le resultó suficiente, desconociendo que los mismos fueron destinados al pago del “Pasivo Carve Out”, pago de gastos operativos y proveedores. **j) Infracción del artículo 2 numeral 2 de la Constitución Política del Perú.** La parte recurrente denuncia que la Sala Superior vulnera el principio de igualdad o trato diferenciado injustificado, pues en relación con el concepto de Carve Out en el proceso bajo expediente N° 2238-2020 el Juzgado ordenó el reenvío del expediente a SUNAT, a fin de que esta efectúe una nueva revisión, resolución judicial que se encuentra firme a la fecha. Por lo que, correspondía que, en su caso, por tratarse del mismo e idéntico concepto se siga la misma conclusión del reparo correspondiente al Carve Out, y se mantenga suspendida hasta que la SUNAT culmine la revisión que el Tribunal Fiscal le ordenó a realizar. **k) Infracción del principio de independencia de la función jurisdiccional y a la tutela jurisdiccional efectiva.** La parte recurrente denuncia que la Sala Superior se limita a remitirse como fundamento a lo resuelto por otros juzgados o salas, sin realizar una adecuada valoración. Sustenta sus argumentos en el hecho de que, se seguirá las mismas conclusiones de otro expediente (expediente judicial N° 4516-2018), y señala que no realizará valoración probatoria, pues ello ya fue realizado por otro juzgado y/o otra Sala; en razón a ello la parte recurrente sostiene que la Sala Superior está renunciando expresamente a su independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional y así no observa su deber de impartir la debida tutela jurisdiccional. **l) Infracción del debido proceso y debida motivación por vulneración del derecho a la prueba.** La parte recurrente denuncia que las instancias de mérito no han motivado sus resoluciones a través de un análisis valorativo, conjunto y razonable de los medios probatorios contenidos en el expediente. La Sala Superior ha efectuado una valoración aislada de todos los medios probatorios ofrecidos, analizó cada documento ofrecido por separado, y concluyó que “por sí solo” no resulta suficiente para acreditar los hechos afirmados por la Compañía. Asimismo denuncia que, la sentencia de vista impugnada, afirma incorrectamente que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, sin evaluar la aplicación del artículo 173 de la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General, a la actividad probatoria en los procedimientos administrativos de fiscalización tributaria, toda vez que dicho artículo no hace más que precisar el alcance de la “carga de la prueba subjetiva”, donde el contribuyente debe colaborar aportando/produciendo o poniendo a disposición, pero no determina en ningún caso la carga de la prueba objetiva. En ese sentido concluye que la carga de la prueba objetiva, corresponde a la Administración, y ante la supuesta “insuficiencia” de los medios probatorios presentados por el contribuyente no se debe concluir que queda acreditado el reparo, sino lo contrario: Que la hipótesis fáctica de SUNAT, es decir, su premisa fáctica no ha sido acreditada. Por otro lado, señala que se ha cambiado intempestivamente el estándar probatorio que pasó de un mínimo razonable a uno en donde no quede absoluta duda el cual sólo se justificaría para la persecución penal y no en materia tributaria, donde su aplicación es a todas luces irrazonable y desproporcional. **m) Ausencia de motivación.** La parte recurrente denuncia que las instancias de mérito no han efectuado un análisis real sobre la vulneración a la debida motivación y criterio de legítima cometida por la resolución impugnada, al haber hecho el salto lógico entre negar el valor sustentatorio de la documentación presentada por la Compañía y aseverar que el monto tomado en préstamo no se destinó a la generación de renta gravada ni el mantenimiento de su fuente, que denunció en los fundamentos de su demanda. Además, señala que en audiencia de informe oral se invocó el hecho de que la Ley del Impuesto a la Renta no exige, como sí se hace ilegalmente en el presente caso, el comprobante de pago emitido por la operación a la cual se destina el dinero tomado en préstamo, como requisito de deducibilidad para los intereses que dicho

préstamo genere. Sobre ello, ni la sentencia de primera instancia ni la de segunda instancia, han efectuado análisis legal alguno. **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 el proceso como instrumento judicial, protegiendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso<sup>4</sup>, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo. **1.4.** En el caso en concreto, se ha declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por las partes recurrentes en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por las partes recurrentes. **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar **i)** si la inadmisibilidad declarada de las reclamaciones respecto de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, se encuentra o no arreglada a derecho; **ii)** si el reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito se ciñe o no a derecho; **iii)** si corresponde o no la aplicación de la capitalización de los intereses; y **iv)** si corresponde o no la aplicación de los intereses moratorios por el tiempo en exceso respecto al plazo legal que se tomó el Tribunal Fiscal para resolver la apelación. **Tercero: Atendiendo a las causales procesales denunciadas por el Tribunal Fiscal respecto a la vulneración del artículo 139 (numeral 5) de la Constitución Política del Estado, artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional y artículo 36 de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; y por la SUNAT respecto a la vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica**

del Poder Judicial; vulneración del principio de prohibición de arbitrariedad y falta de motivación externa; vulneración del debido proceso; en motivación insuficiente; motivación insuficiente y aparente; vulneración del debido proceso; y por la empresa Telefónica del Perú S. A. A. respecto a la infracción a la debida motivación en sus vertientes de ausencia de motivación e incongruencia; infracción a la garantía de debida motivación en sus vertientes de incongruencia; ausencia de motivación; infracción por incongruencia interna; infracción al debido proceso y la debida motivación por vulneración del derecho a la prueba; infracción por ausencia de motivación; e infracción del principio de independencia de la función jurisdiccional y de la tutela jurisdiccional efectiva 3.1. Al respecto, se debe precisar que 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 él 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 lógica y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. 3.3. Así, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión. 3.4. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la sentencia emitida en el Expediente N° 3943-2006-PA/TC<sup>5</sup>, 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 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 confirma la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda en el extremo de los intereses moratorios devengados en el tiempo en que el Tribunal Fiscal se excedió al resolver el recurso de apelación, extremo por el cual recurren en casación la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Asimismo, la Sala Superior confirma el extremo que declaró infundada la demanda en los extremos referidos a la inadmisibilidad de reclamación respecto de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito y la capitalización de intereses, extremo por el cual recurre la empresa Telefónica del Perú. Ello implica dar respuesta a los argumentos que exponen las partes recurrentes como omisión por parte de la Sala Superior. 3.6. La parte recurrente **Tribunal Fiscal** refiere que la Sala Superior ha sustentado el fallo en las sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, las cuales no calzan de manera exacta con el presente caso y no constituyen

precedente vinculante. Asimismo, refiere que la Sala Superior no realiza un análisis pormenorizado de los criterios establecidos en las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional antes referidas, como son i) la complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta procedimental del administrado, iii) la conducta de la administración pública y iv) las consecuencias que la demora en resolver produce en la situación jurídica del contribuyente. 3.7. Respecto a lo denunciado por la **SUNAT**, indica que la Sala Superior incurre en motivación aparente e insuficiente al no efectuar el test de proporcionalidad a fin de realizar control difuso y al aplicar las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, que no resultan vinculantes para las partes en el presente proceso. Asimismo, la parte recurrente refiere que la Sala Superior no realiza un análisis adecuado de los actuados en sede administrativa, pues de lo contrario hubiese advertido la complejidad del asunto en controversia; vulnera así la debida y suficiente motivación. También refiere que la Sala Superior incurre en falta de motivación externa, pues parte de una falsa premisa y afirma que las sentencias emitidas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC constituyen doctrina jurisprudencial vinculante; e incurre en motivación inexistente, ya que no se ha pronunciado sobre diversos argumentos de la apelación que consisten en la conducta de la empresa Telefónica, pues la empresa tenía conocimiento de que estaba en la obligación de pagar si quería que se admita su reclamación. Además, la Sala Superior omitió considerar que desde el catorce de julio de dos mil quince se suspendieron los intereses moratorios. 3.8. La **SUNAT**, además, denuncia que la Sala Superior incurre en motivación insuficiente, al no analizar los aspectos esenciales para determinar la afectación del derecho al plazo razonable, tales como i) la complejidad del asunto, ii) el comportamiento procesal de las partes, iii) la manera como la autoridad ha tramitado el procedimiento, en comparación a otros casos similares, y iv) las consecuencias que la demora produce en las partes. Asimismo, indica que la Sala Superior incurre en motivación aparente e insuficiente, ya que no ha expresado las razones para extender los efectos procesales de la tutela del plazo razonable a aspectos sustanciales de la controversia. Indica que la Sala Superior vulneró el debido proceso, pues la **SUNAT** puso en conocimiento que la Corte Suprema en las Sentencias N° 4544-2015-Lima y N° 5476-2016-Lima estableció que el cobro de los intereses moratorios tiene sustento legal y como tal no puede dejar de cobrarse, tanto más si se acredita que los reparos que generaron la deuda se encuentran ajustados a derecho; no obstante, la Sala Superior decidió no aplicarlos. 3.9. De lo expuesto, se infiere que el Tribunal Fiscal y la **SUNAT** denuncian que la Sala Superior no realizó el análisis detallado de los aspectos y/o requisitos que señala la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC para determinar si se vulneró el derecho al plazo razonable. Respecto a dichos argumentos, se tiene que la Sala Superior en torno a la legalidad de la resolución impugnada en el noveno considerado desarrolla lo siguiente: [...] teniendo en cuenta el considerable tiempo transcurrido entre la interposición del recurso de apelación y la emisión de la Resolución por parte del Tribunal Fiscal (aproximadamente 9 años), así como en el factor relativo a que la demora no obedeció objetivamente a causa imputable a la demandante sino al mencionado órgano resolutor, no evidenciándose alguna causal que justifique la demora incurrida por el citado Tribunal administrativo. Así tampoco, se aprecia que el Tribunal Fiscal ha acreditado en autos que la dilación en resolver sea consecuencia del nivel de complejidad de los reparos que debían evaluarse, siendo importante precisar que la complejidad de un caso no necesariamente se sustenta en función al número de tomos que forman parte del expediente administrativo, puesto que se requiere una evaluación detallada de cada reparo acotado por la Administración Tributaria para emitir un pronunciamiento que, de forma objetiva, demuestre que la demora incurrida se justifica a partir del grado de complejidad del expediente, además la Resolución del Tribunal Fiscal en cuanto al reparo de gastos financieros se remite a la valoración probatoria de otra resolución. Nótese que las entidades a cargo de la tramitación del procedimiento contencioso tributario son quienes tienen la obligación de justificar la demora incurrida, sustentando de forma certera por qué no cumplieron con resolver el expediente dentro del plazo legalmente previsto en el artículo 150 del Código Tributario, siendo que la mera referencia a la carga procesal que soportan las entidades demandadas no es óbice para justificar el cobro de intereses moratorios en perjuicio de los contribuyentes, en ese sentido, se advierte que en el presente caso si se cumplía con los criterios establecidos en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 4532-2013-PA/TC para determinar

la afectación al principio de razonabilidad, debiéndose desestimar dichos agravios. 9.6 De lo antes expuesto el pronunciamiento del citado Tribunal administrativo respecto a los intereses moratorios, vulnera el principio de razonabilidad en el presente caso, siguiéndose el criterio fijado por el Tribunal Constitucional en la sentencias emitidas en los expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC, por lo que corresponde disponer la inaplicación de la regla de cobro de intereses moratorios por el exceso del plazo en que ha incurrido el Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación, interpuesto el 14 de mayo de 2010 hasta el 28 de noviembre de 2019, fecha en que se expidió la Resolución materia de litis; **debiendo precisarse que a partir del 14 de julio del 2015 únicamente corresponde aplicar la actualización de la deuda en función del Índice de Precios al Consumidor.** 9.7 En lo referente a los **agravios iv)** de la apelante **SUNAT, ii) y iii) del Tribunal Fiscal**, se debe indicar que a pesar de que la A quo resuelve ciñéndose a la aplicación de las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, este Colegiado juzga pertinente y necesario dejar enfatizado una vez más, que estas constituyen, por su contenido, **doctrina jurisprudencial** de imperativa observancia para todos los Jueces de la República, con sujeción a lo preceptuado en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237, texto recogido también por el artículo VII la Ley N° 31307, motivo por el cual los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional resultaban plenamente aplicables para resolver el caso concreto. **3.10.** Se aprecia que la Sala Superior realiza el análisis de los requisitos establecidos para determinar si se vulneró o no el plazo razonable, al referir que no se evidencia que la demora para emitir la resolución del órgano resolutor sea a causa imputable a la parte demandante. Asimismo, la Sala Superior advierte que el Tribunal Fiscal no acreditó que exista un nivel de complejidad en los reparos que debían evaluarse; es decir, no se demostró que la dilación para resolver sea consecuencia del nivel de complejidad de los reparos que debían evaluarse. Además, la Sala Superior refiere que la valoración de medios probatorios que realiza el Tribunal Fiscal se remite a la valoración probatoria de otra resolución. Por lo tanto, esta Sala Suprema considera que la Sala Superior cumplió con analizar los parámetros establecidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04532-2013-PA/TC para determinar la vulneración del plazo razonable. **3.11.** Por lo tanto, podemos inferir que la Sala Superior no incurre en una indebida motivación, como así lo denuncian el Tribunal Fiscal y la SUNAT al invocar el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, señalando motivación insuficiente y aparente. Asimismo, respecto a las causales del Tribunal Fiscal que denuncia la vulneración del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y el artículo 36 de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, por haber resuelto en contravención de la Sentencia de Casación N° 23119-2019-Lima, del uno de setiembre de dos mil veinte, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, en la cual señalan que los cuatro criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC no tienen la condición de ser “precedentes vinculantes”, sino doctrina jurisprudencial y que los mismos deben ser debidamente analizados y motivados en cada caso. **3.12.** Al respecto, se debe precisar que la Sala Superior en el noveno considerando precisa que las sentencias del Tribunal Constitucional antes referidas no son precedentes vinculantes conforme a lo previsto en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional; pero no menos verdad es que han establecido un criterio específico y reiterativo respecto al derecho a recurrir en sede administrativa y al principio de razonabilidad, importando doctrina jurisprudencial, también de observancia obligatoria de acuerdo a lo establecido en el artículo VI del título preliminar del referido Código. Por ello, la Sala Superior, al considerar que dichas sentencias son de doctrina jurisprudencial, las aplica, pues los casos que las motivaron tienen similitud al caso en concreto. No se evidencia así vulneración del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional y del artículo 36 de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, como denuncia el Tribunal Fiscal. **3.13.** Respecto a lo denunciado por la SUNAT, en el sentido de que la Sala Superior vulnera el debido proceso pues no aplica las Sentencia de Casación N° 4544-2015-Lima y N° 5476-2016-Lima, que señalan que el cobro de los intereses moratorios tiene sustento legal y como tal no puede dejar de cobrarse; al no hacerlo, no solo afecta su derecho al debido proceso en su manifestación de falta de

motivación, sino que también afecta la seguridad jurídica. De lo expuesto por la parte recurrente, se debe tener en cuenta que la Sala Superior no se encontraba obligada a aplicar dichas sentencias, pues no constituyen precedentes vinculantes ni doctrina jurisprudencial. **3.14.** Asimismo, tenemos que la SUNAT refiere que la Sala Superior vulnera el principio de prohibición de arbitrariedad e incurre en falta de motivación externa, pues parte de una falsa premisa y afirma que las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC constituyen doctrina jurisprudencial. Al respecto, tenemos que la Sala Superior refiere lo siguiente en su considerando noveno: [...] el Tribunal Constitucional enfatizó en la **sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA /TC (Caso Rosario Medina de Baca)**, que el cómputo y cobro de intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo legal en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, razón por la cual ordenó -en dicho caso- la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referido a la regla del cobro de intereses moratorios durante la etapa de impugnación administrativa de los valores, en el extremo de la apelación ante el Tribunal Fiscal, resultando pertinente precisar que si bien es cierto la invocada sentencia del Tribunal Constitucional no constituye precedente vinculante conforme a lo previsto en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, no menos verdad es que ha establecido un criterio específico y reiterativo respecto al derecho a recurrir en sede administrativa y el principio de razonabilidad, importando doctrina jurisprudencial, también de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo VI del Título Preliminar del acotado Código. Concordante con ello, la **Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC (Caso ICATOM S.A.)** ha precisado los alcances de la aplicación del referido criterio establecido en la sentencia recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC, dejando establecido que para analizar una presunta vulneración al plazo razonable debe evaluarse la complejidad del proceso y la conducta asumida por las partes involucradas. A mayor abundamiento, resulta perlinamente manifestar que en relación al concepto de plazo razonable, las sentencias de fechas 12 de noviembre del 2020 y 28 de enero del 2021, recaídas en los expedientes Nos. 02051-2016-PA/TC y 00225-2017-PA/TC, respectivamente, que reiterando la posición del Tribunal Constitucional asumida en las invocadas sentencias recaídas en los expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, ha establecido que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc., así como que el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen sus derechos u obligaciones, precisando además que para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes. [...] **3.15.** Se advierte que la Sala Superior justifica la aplicación de las referidas sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, pues refiere que en la primera se tiene que el Tribunal Fiscal incurrió en exceso frente al plazo legal que tiene para resolver y vulneró el principio de razonabilidad de las sanciones, por lo que en dicho caso correspondía la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y que el Expediente N° 04532-2013-PA/TC precisa los alcances de la aplicación del criterio establecido en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, dejando establecidos requisitos para acreditar la vulneración del plazo razonable para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable. De lo expuesto por la Sala Superior, esta Sala Suprema advierte que dichas sentencias comportan doctrina jurisprudencial que es también de observancia obligatoria, como lo establece el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional (actualmente regulado en el artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional), que refiere lo



siguiente: [...] Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional. **3.16.** Este criterio se refuerza con la emisión de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC, emitida por su Pleno. Ella precisa los alcances de la aplicación del referido criterio establecido en la sentencia del Expediente N° 04082-2012-PA/TC, por lo que no resulta exacto el argumento de la SUNAT al referir que la Sala Superior incurrió en motivación externa al referir una falsa premisa y que dichas sentencias constituyen doctrina jurisprudencial vinculante; pues resulta todo lo contrario, ya que dichas sentencias establecen criterios que se deben tomar en cuenta para la suspensión de los intereses moratorios y lo que hace el colegiado superior es aplicar la doctrina jurisprudencial que resulta obligatoria para los jueces y tribunales, conforme a la primera disposición final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que refiere: Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad. Al respecto, Adrián Coripuna<sup>6</sup> señala: [...] la doctrina jurisprudencial vinculante resalta de modo especial una de las más importantes funciones que tiene la jurisprudencia como es la función institucional. En efecto, los altos tribunales de justicia tienen como una de las principales funciones la de proveer a la sociedad de criterios, orientaciones y principios que sirvan para crear la regla que lleva a la solución de casos, de manera que en el futuro los poderes públicos y ciudadanos puedan contar con tales elementos que no hacen sino complementar el ordenamiento jurídico. **3.17.** En tal sentido, el Tribunal Constitucional, en el fundamento décimo quinto de la sentencia del Expediente N° 04853-2004-PA/TC<sup>7</sup>, entiende como doctrina constitucional: a) las interpretaciones de la Constitución realizadas por este Colegiado, en el marco de su actuación a través de los procesos, sea de control normativo o de tutela de los derechos fundamentales; b) las interpretaciones constitucionales de la ley realizadas en el marco de su labor de control de constitucionalidad. En este caso, conforme lo establece el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, una ley cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el Tribunal, no puede ser inaplicada por los jueces en ejercicio del control difuso, a menos, claro está, que el Tribunal sólo se haya pronunciado por su constitucionalidad formal; c) las proscricciones interpretativas, esto es, las “anulaciones”; de determinado sentido interpretativo de la ley realizadas en aplicación del principio interpretativo conforme a la Constitución. Se trata en este supuesto, de las sentencias interpretativas, es decir, las que establecen que determinado sentido interpretativo de una disposición legislativa resulta contrario a la Constitución, por lo que no debe ser usado por los jueces en el ejercicio de la función jurisdiccional que les corresponde. **3.18.** Se colige que es un mandato obligatorio para los jueces y tribunales acatar las resoluciones que constituyan doctrina jurisprudencial a efectos de resolver las controversias planteadas y aunque el pronunciamiento pueda no constituir precedente vinculante (con carácter general y efecto normativo), sí correspondería considerarlo como doctrina jurisprudencial, conforme a lo dispuesto en el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional (artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional), que, en cuanto a tal doctrina, sostiene que existen dos tipos: la vinculante y la ordinaria<sup>8</sup>. **3.19.** Tenemos, entonces, que la Sala Superior analizó la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en resolver, teniendo en cuenta lo actuado en sede administrativa, pues la Sala Superior advierte que contra las Resoluciones de Determinación de números 0120030019176, 012-003-0019178 y 0120030019180, la actora interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado inadmisiblemente infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0150140009010/SUNAT, del treinta y uno de marzo de dos mil diez. Esta decisión fue objeto de recurso de apelación el catorce de mayo de dos mil diez, el cual **fue recepcionado por el Tribunal Fiscal el dieciocho de junio de dos mil diez**, conforme al Oficio N° 000261-2010-SUNAT/2H3000. Sin embargo, la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019** —que confirmó la citada resolución de Intendencia en el extremo referido a la solicitud de inadmisibilidad de los recursos de reclamación referidos de las Resoluciones Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180 y en cuanto al reparo en cuestión, y la revocó en todo lo demás— fue emitida **el veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve. Es decir, transcurrieron aproximadamente nueve (9) años de demora en resolver**, lo que vulnera el

principio de razonabilidad. **3.20.** Asimismo, considerando las razones de derecho, la Sala Superior, en cuanto a la suspensión de los intereses moratorios, señaló que se debe determinar conforme al criterio esbozado en las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes 4082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC y 2051-2016-PA/TC, pues ya emitió pronunciamiento sobre el referido tema en controversia y ha establecido doctrina. Es así que esta Sala Suprema considera que con la sentencia expedida por dicho tribunal en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC se ratifica el criterio vertido en la sentencia del Expediente N° 4082-2012-PA/TC, en tanto se ha dispuesto su aplicación para casos similares sobre la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para que los órganos resolutivos 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”, reconocido en el fundamento noveno de la sentencia expedida por el colegiado constitucional en el Expediente N° 1458-2007-PA/TC<sup>9</sup> y en el fundamento trigésimo primero del Expediente N° 4993-2007-PA/TC<sup>10</sup>. **3.21.** Por lo tanto, esta Sala Suprema infiere que la Sala Superior realizó el análisis siguiendo los criterios de la debida motivación y el debido proceso, cumpliendo con exponer las razones de hecho y derecho por las cuales confirma la sentencia de primera instancia, declara fundada en parte la demanda en el extremo de los intereses moratorios devengados en el tiempo en que el Tribunal Fiscal se excedió en resolver el recurso de apelación, con lo que permite conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a la referida conclusión. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales denunciadas por la SUNAT y el Tribunal Fiscal. **3.22.** Ahora bien, como referimos anteriormente, la empresa Telefónica del Perú S. A. viene por la inadmisibilidad de reclamación respecto de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el contrato de otorgamiento de la línea de crédito y la capitalización de intereses, extremos que fueron declarados infundados por la sentencia de primera instancia, decisión confirmada por la Sala Superior. **3.23.** La parte recurrente **Telefónica del Perú S. A.**, respecto a la controversia de **capitalización de intereses**, refiere que la Sala Superior **incurre en infracción de la debida motivación en sus vertientes de ausencia de motivación e incongruencia**; pues no ha tenido en cuenta que, con relación a la aplicación de la “capitalización de intereses” en materia tributaria, la controversia no estaba dirigida a la vigencia de la ley, sino a si la ley que regulaba la capitalización de intereses contenía un criterio razonable. Asimismo, la empresa recurrente refiere que la Sala Superior **incurre en la infracción de la garantía de debida motivación en su vertiente de incongruencia**, ya que utiliza como fundamento el criterio referido a los intereses por exceso de plazo legal, que no tiene vinculación con la presente controversia; por lo que sus conclusiones sobre la razonabilidad de capitalización de intereses se ven afectadas. Esto se da, además, al concluir de manera errónea que la regla de capitalización de intereses solo es irrazonable cuando cuantitativamente se aplica durante mucho tiempo. **3.24.** Respecto al tema en controversia, sobre la capitalización de intereses, la Sala Superior desarrolla en el octavo considerando lo siguiente: [...] el Tribunal Constitucional a través de la mencionada Sentencia recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC del 10 de mayo del 2016, declaró fundada la demanda de amparo interpuesta por la ciudadana Emilia Rosario Del Rosario Medina de Baca, en contra de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, respecto al tema de la capitalización de intereses, así como a los intereses moratorios que excedieron el plazo previsto para el procedimiento contencioso tributario, en razón que vulneraban el principio de razonabilidad. Posteriormente, a través de la sentencia N° 4532-2013-PA/TC, en la que se precisó que para analizar una presunta vulneración al derecho al plazo razonable debe evaluarse la complejidad del proceso y la conducta asumida por las partes involucradas. Como es de verse, dichas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional estuvieron estrictamente vinculadas al plazo razonable, plazos que estuvieron expresamente dispuestos para que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal resolvieran los recursos de reclamación y apelación, respectivamente. De esta manera, en los casos particulares desarrollados en las aludidas sentencias del Tribunal Constitucional el “exceso para resolver”, repercutió no solo en la generación de los intereses moratorios durante dicho lapso, sino que éste se vio incrementado por su respectiva capitalización, haciendo irrazonable la aplicación de éste último dado que elevaba desproporionalmente la deuda tributaria, perjudicando al administrado por la demora incurrida

de la que no era imputable, atendiendo que los intereses y su capitalización excedían largamente el monto del impuesto no pagado o de la multa impuesta por la infracción incurrida. [...] se desprende que el exceso en resolver en el recurso de apelación administrativa se dio desde el año 2010 al año 2019, lo que de ninguna manera ha incidido en la aplicación de la capitalización de intereses, toda vez que se ha aplicado (1 año aproximadamente) durante la vigencia de la citada regla de capitalización, esto es, 31 de diciembre del 2005. Aunado a ello, la capitalización de los intereses moratorios no se ha visto incrementado en más del 30% del tributo correspondiente, motivo por el cual los argumentos expuestos por la demandante sustentándose en la vulneración del principio de razonabilidad y la aplicación de las sentencias recaídas en el Expediente N° 4082-2012-AA/TC y 4532-2013-PA/TC, no guardan correspondencia con el caso concreto, por ende, la Administración Tributaria únicamente aplicó la mencionada regla de capitalización de intereses hasta el 31 de diciembre de 2005 a la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación Nos. 012-003-0019178 y 012-003-0019180, vale decir, hasta la fecha dispuesta en la normatividad precisada, en ese sentido, la aplicación de intereses capitalizados resulta válida, por lo que, carece de sustento el extremo demandado. [...] Se verifica que la Sala Superior ha referido los argumentos por los cuales confirmó el extremo de la capitalización de intereses, declarando infundada la demanda en dicho extremo; pues refiere que las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC, están aludidas respecto al exceso del plazo para resolver, pues este exceso repercute en los intereses moratorios y la capitalización de intereses, haciendo irrazonable la aplicación de dichos intereses pues incrementan desproporcionalmente la deuda tributaria. Sobre la base de dichos argumentos, la Sala Superior concluye que, en el caso concreto, la demora en resolver por el Tribunal Fiscal se dio desde el año dos mil diez al dos mil diecinueve. Sin embargo, en dicho periodo no se aplicó la capitalización de intereses, pues dicha capitalización se aplicó durante la vigencia de la regla de capitalización hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. Por lo tanto, la aplicación de intereses capitalizados resulta válida, pues no se ha incrementado en más de 30% del tributo correspondiente. **3.25.** De lo referido, se advierte que la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que corresponde la aplicación de la capitalización de intereses. Asimismo, justifica por qué aplica las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y N° 4532-2013-PA/TC. 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 y derecho. **3.26.** Asimismo, Telefónica del Perú S. A., respecto a la controversia de los extremos referidos a la **inadmisibilidad de la reclamación** respecto de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, refiere que la Sala Superior incurrió en ausencia de motivación, pues no se pronuncia sobre los demás vicios denunciados en la apelación, como el sustentar su decisión sobre una interpretación contraria a la literalidad del artículo 136 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, indica que la Sala Superior omitió pronunciarse sobre los vicios cometidos en la resolución del Tribunal Fiscal. Además, no valoró el vínculo entre la deuda no aceptada y el saldo a favor de los periodos de marzo y junio de dos mil cuatro. Refiere que la Sala Superior incurrió en incongruencia interna, pues señala que no se está exigiendo el pago de las deudas no aceptadas; sin embargo, afirma que no se ha realizado el pago completo de la deuda reconocida, sino que se pretendió compensarla con un saldo a favor y un crédito que estaba siendo impugnado en otro procedimiento contencioso tributario, es decir, sí se exige el pago de deudas no aceptadas. **3.27.** Al respecto, tenemos que la Sala Superior desarrolla en el sexto considerando las razones de hecho y derecho por las cuales considera que la inadmisibilidad de reclamación es conforme a ley, considerando lo actuado en el procedimiento administrativo con relación a las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180; y concluye que la SUNAT solo ha solicitado la totalidad de la deuda aceptada, estando en controversia el crédito a favor de la demandante no reconocido por la SUNAT, lo cual es materia de controversia en otro procedimiento tributario. Se observa que la Sala Superior tomó en cuenta los pagos realizados por la parte demandante, pero infiere que no se realizó el pago en su totalidad; además, esta decisión se toma conforme a los artículos 31 y 136 del Código Tributario; con lo cual, apreciamos que justifica y motiva adecuadamente la sentencia de vista. **3.28.** Respecto al tema en controversia, sobre el **reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el Contrato de Otorgamiento de la Línea de Crédito**, Telefónica

del Perú refiere que la Sala Superior incurrió en infracción del principio de independencia de la función jurisdiccional y de la tutela jurisdiccional efectiva, pues se limita a remitirse a lo resuelto por otros juzgados o salas, sin realizar una adecuada valoración, y solo sustenta sus argumentos en el hecho de que se seguirá las mismas conclusiones de otro expediente (Expediente Judicial N° 4516-2018); en la infracción del debido proceso y la debida motivación por vulneración del derecho a la prueba, al no valorar de forma conjunta y razonable los medios probatorios contenidos en el expediente; asimismo refiere que la Sala Superior afirma erróneamente que la carga probatoria corresponde al contribuyente; también incurrió en ausencia de motivación, al negar el valor probatorio de la documentación presentada y aseverar que el monto tomado en préstamo no se destinó a la generación de la renta gravada ni el mantenimiento de su fuente. **3.29.** Respecto a ello, la Sala Superior, en el considerando séptimo, respecto al reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el Contrato de Otorgamiento de la Línea de Crédito, considera aplicar el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas; el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal a) del referido artículo. De dichas normas, infiere que a fin de ejercer válidamente el derecho al crédito fiscal del impuesto general a las ventas respecto de los intereses de deudas, se debe acreditar que estos son permitidos como gasto de la empresa para efectos del impuesto a la renta, para lo cual se requiere sustentar fehacientemente que los fondos del financiamiento que originan el pago de dichos intereses fueron destinados efectivamente a la adquisición de bienes o servicios vinculados a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente productora. **3.30.** La Sala Superior examinó los actuados administrativos, es decir, el documento presentado por la empresa, que fue el contrato de otorgamiento de línea de crédito hasta por el importe de S/ 150'000,000.00 (ciento cincuenta millones de soles con cero céntimos). Alega la empresa que la demás documentación requerida fue presentada en el procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta de dos mil cuatro, procedimiento que la Sala Superior refiere que se encuentra en proceso judicial signado con el Expediente N° 4516-2018, en el cual tanto el Juzgado como la Sala Superior han efectuado análisis del valor probatorio de la documentación presentada por la demandante, llegando a la conclusión de que no son deducibles dichos gastos para el impuesto a la renta. Por lo tanto, la Sala Superior en el presente caso llega a la conclusión de que si los intereses financieros sustentados en el contrato de otorgamiento de línea de crédito del treinta y uno de enero de dos mil cuatro no son deducibles como gasto para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, se tiene que dicha operación no otorgó tampoco derecho a utilizar crédito fiscal; de lo expuesto por la Sala Superior se observa que no existe vulneración del derecho a la prueba ni se incurrió en ausencia de motivación, como alega la demandante, pues se tomó en consideración lo actuado y referido por esta parte en sede administrativa. **3.31.** Por lo tanto, esta Sala Suprema infiere que la Sala Superior realizó el análisis siguiendo los criterios de la debida motivación, el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva, cumpliendo con exponer las razones de hecho y derecho por las cuales confirma la sentencia de primera instancia —que declaró infundada la demanda en los extremos referidos a la inadmisibilidad de reclamación respecto a las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180, al reparo al crédito fiscal vinculado a los gastos financieros por el Contrato de Otorgamiento de la Línea de Crédito y a la capitalización de intereses—, con lo que permite conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a la referida conclusión. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales denunciadas por la empresa Telefónica del Perú S.A.A. Cuarto: Causales materiales denunciadas por el Tribunal Fiscal respecto a la aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado, y la vulneración de estos dos artículos; y a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario; y por la SUNAT respecto a la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir; inaplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente antes de la modificación introducida por la Ley N° 30230; inaplicación del artículo 149 del Código Tributario; inaplicación de la cuarta disposición complementaria y transitoria de la Ley N° 30230 y el Decreto Legislativo N° 981; inaplicación 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 que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; e inaplicación del cuarto y quinto párrafo del artículo 33 y del artículo 150 del Código Tributario **4.1.** El análisis de las infracciones normativas denunciadas por las entidades

recurrentes se realiza de forma conjunta, ello en atención a que las normas en cuestión regulan y tienen relación con los intereses moratorios generados en el transcurso del procedimiento administrativo. Es así que la parte recurrente Tribunal Fiscal refiere que la Sala Superior realiza un control difuso indebido, al afectar la obligatoriedad del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al inaplicarlo y no exponer de forma razonada el motivo; y la recurrente SUNAT aduce que la Sala Superior inaplicó los principios constitucionales, toda vez que al encontrarse acreditado que Telefónica incumplió sus obligaciones tributarias, debe asumir la obligación legal de pago de intereses; agrega que la Sala Superior no ha tenido en cuenta que la aplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es conforme al principio de aplicación inmediata de la norma. **4.2.** Tenemos que la SUNAT refiere que la cuarta disposición complementaria y transitoria de la Ley N° 30230 y el Decreto Legislativo N° 981 contienen una disposición sobre la suspensión de intereses moratorios; por lo que antes de su vigencia se encontraba prohibida la suspensión de los intereses moratorios. Además, refiere que la Sala Superior dispone que la deuda debe actualizarse en función del índice de precios al consumidor - IPC únicamente desde el catorce de julio de dos mil quince; no obstante, pese a que en los periodos anteriores al catorce de julio de dos mil quince dispuso que se inapliquen los intereses moratorios, no dispuso que la deuda se actualice en función del IPC. **4.3.** Se aprecia que algunas infracciones denunciadas están referidas a la inaplicación de los artículos que regulan los intereses moratorios, específicamente el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual fue modificado conforme se pasa a detallar: **Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981, publicado el quince de marzo de dos mil siete en el diario oficial El Peruano** Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS [...] La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta. **Párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley N° 30230, publicada en el diario oficial El Peruano el doce de julio de dos mil catorce** Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS [...] La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. **Párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1263, publicado el diez de diciembre de dos mil dieciséis** Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS [...] La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. [...] La parte recurrente Tribunal Fiscal denuncia la aplicación indebida del control difuso previsto en los siguientes artículos: **Constitución Política del Perú** Artículo 51.- La constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. [...] Artículo 138.- La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes. En todo Proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior. También, denuncia la parte recurrente SUNAT la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230. Esta señala: CUARTA. Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente Ley Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario [...] **4.4.** De las normas citadas, apreciamos que el artículo 33 del Código Tributario y sus modificatorias regulan la suspensión de la aplicación de intereses moratorios por causa imputable de la administración tributaria y al Tribunal Fiscal al momento de resolver; el cuarto párrafo del referido artículo

solo regulaba la suspensión de aplicación de intereses moratorios en los casos establecidos por el artículo 142 del Código Tributario, es decir, en los casos que exista demora en la emisión de la resolución que resuelva la reclamación presentada por el deudor tributario. Asimismo, el catorce de julio de dos mil catorce se dio la incorporación en cuarto el artículo 33 del Código Tributario, el cual entro en vigencia el catorce de julio de dos mil quince dicho artículo, regula la suspensión de los intereses moratorios por demora en resolver cuando se presenten los recursos de apelación. **4.5.** En el caso en concreto, el recurso de reclamación de la empresa demandante Telefónica del Perú S. A. A. fue declarado inadmisibles e infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0150140009010/SUNAT, del treinta y uno de marzo de dos mil diez. Apelado con fecha catorce de mayo de dos mil diez, dicho recurso que fue **recepionado en el Tribunal Fiscal el dieciocho de junio de dos mil diez**, conforme al Oficio N° 000261-2010-SUNAT/2H3000. Se emitió la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019 el veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve**, que confirmó la citada resolución de Intendencia en el extremo referido a la inadmisibilidad de las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180 y en cuanto al reparo en cuestión y, la revocó en todo lo demás. De dicho acto administrativo se puede observar que el Tribunal Fiscal excedió el plazo para resolver por aproximadamente nueve (9) años. Por tanto, si se considera para la reliquidación de la deuda tributaria los intereses generados por el exceso del plazo para resolver, se estarían vulnerando los principios de razonabilidad y de no confiscatoriedad. **4.6.** Así pues, la Sala Superior consideró correctamente aplicar el criterio de las Sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 4532-2013-PA/TC (caso Icatom S. A.) y N° 4082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca). Al respecto, corresponde tener en cuenta que es obligación del juez, para administrar justicia, la aplicación de la doctrina jurisprudencial, conforme se ha expresado en el acápite 3.18 de la presente resolución, pues de aplicar el artículo 33 del Texto Único del Ordenado del Código Tributario no se suspendería la aplicación de intereses moratorios en lo que respecta a la demora en resolver —ya que a la fecha de elevación al Tribunal Fiscal del recurso de apelación, lo que sucedió el dieciocho de junio de dos mil diez, no se encontraba vigente la suspensión de los intereses en etapa de apelación, pues esta entró en vigencia el catorce de julio de dos mil quince— y en consecuencia se estaría vulnerando el derecho al plazo razonable que tienen los contribuyentes. **4.7.** Más aún cuando la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC refiere que se debe aplicar a circunstancias similares, en caso de que la demora no sea atribuible al contribuyente, basándose en el **principio de razonabilidad** de las sanciones, pues no se puede reprimir con sanción el ejercicio legítimo de los derechos fundamentales del contribuyente reconocidos en la Constitución Política del Perú, por lo que se debe suspender el cómputo de los intereses moratorios por la demora en resolver, cuando la demora sea por razones ajenas al contribuyente, cuando se exceda el plazo establecido en el Código Tributario. La glosada sentencia, en su fundamento 71, señala lo siguiente: 71. Debe inaplicarse a este caso el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981 en el extremo en que disponía el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario, disponiéndose que la Sunat suspenda el cómputo de los mismos en el tiempo de exceso frente al plazo de ley incurrido por el Tribunal Fiscal al resolver el procedimiento contencioso tributario. **4.8.** En el caso concreto, al verificarse que el tiempo de demora en resolver es de aproximadamente nueve (9) años, resulta importante aplicar el principio de razonabilidad de las sanciones. Y así es justamente como resuelve la Sala Superior: disponer la inaplicación de la regla de cobro de intereses moratorios por el exceso del plazo en que ha incurrido el Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación, interpuesto el 14 de mayo de 2010 hasta el 28 de noviembre de 2019, fecha en que se expidió la Resolución materia de Litis; debiendo precisarse que a partir del 14 de julio de 2015 únicamente corresponde aplicar la actualización de la deuda en función del Índice de Precios al Consumidor. [...] Deberá entenderse que la suspensión regirá desde el vencimiento del plazo que el Tribunal Fiscal tenía para resolver, es decir, si la apelación se elevó al Tribunal Fiscal el dieciocho de junio de dos mil diez, conforme al artículo 150 del Código Tributario, dicho tribunal tenía un plazo de doce (12) meses para resolver, es decir, hasta el dieciocho de julio de dos mil once; es partir de dicha fecha que se suspenderán los intereses moratorios a consecuencia de la demora en resolver que es por causa imputable del órgano resolutor, en este caso el Tribunal Fiscal. Asimismo, a partir del catorce de julio de dos mil quince, corresponde aplicar la actualización de la deuda en función del índice de precios al consumidor - IPC, pues es a



partir de esa fecha que se dispone aplicar el IPC conforme a la Ley N° 30230. **4.9.** Asimismo, del estudio de autos, se verifica que la empresa Telefónica del Perú no incurrió en acto alguno para interrumpir la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal. No es cierto lo que alega la parte recurrente SUNAT sobre que la Sala Superior no tuvo en cuenta la conducta omisiva de Telefónica, pues habría permitido que el Tribunal Fiscal se tarde en resolver, haciendo referencia la SUNAT a los artículos 144 y 155 del Código Tributario, los cuales regulan los recursos contra la denegatoria ficta, que desestima la reclamación y la queja respectivamente; pues el artículo 144 regula sobre recursos de reclamación presentados y en el caso concreto se verifica que la demora fue a partir de la presentación del recurso de apelación; y el artículo 155 regula la queja, que si bien es cierto faculta a la empresa a presentar quejas contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, también es cierto que este recurso es facultativo y no obligatorio en el procedimiento administrativo. Por lo tanto, resulta evidente que el tribunal administrativo no cumplió con el plazo razonable para emitir pronunciamiento respecto del recurso de apelación. **4.10.** Es conclusión, aplicar el artículo 33 del Texto Único del Código Tributario y la modificatoria por el Decreto Legislativo N° 981 y el Decreto Ley N° 30230, referidos a la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, afectaría los derechos de los contribuyentes; pues en el caso en concreto la tramitación del procedimiento administrativo se extendió por aproximadamente nueve (9) años y por razones ajenas a la empresa Telefónica del Perú. Entonces, para considerar el cómputo de los intereses moratorios durante el procedimiento administrativo se debe tener en cuenta no solo la aplicación del artículo 33 del Texto Único del Código Tributario, sino también la razonabilidad en su aplicación y si la demora es por causa imputable al administrado o a la entidad pública. **4.11.** Asimismo, resulta importante señalar que esta Sala Suprema emitió el precedente vinculante establecido en la Casación N° 6619-2021, del doce de enero de dos mil veintitrés, la cual ordena la inaplicación del artículo 33 del Texto Único del Código Tributario: QUINTO. – PRECEDENTE VINCULANTE [...] **5.4.3** No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad; lo que resulta contrario a la norma constitucional. En ese sentido, en salvaguarda del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable, como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo, corresponde suspender la generación de intereses durante el tiempo en exceso que las autoridades administrativas demoraron en resolver los recursos presentados en la instancia de reclamación o apelación. Debe precisarse que la presente regla no es aplicable: i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial. De ahí que la inaplicación de la regla de capitalización de intereses para el cálculo de los intereses generados durante el tiempo en exceso que las autoridades administrativas demoraron en resolver los recursos planteados, en todos los casos deberá respetar las instituciones de cosa decidida y la cosa juzgada, pero dicha inaplicación no puede ser extendida a la etapa de ejecución de sentencia —en la que se realiza la liquidación de intereses moratorios—, puesto que ello implicaría vulnerar las instituciones antes citadas; por lo que debe quedar claro que en ningún caso la acotada regla será inaplicada en dicha etapa procesal, sino solo en aquellos casos en los que el procedimiento administrativo o el proceso judicial se encuentre en trámite. **5.4.4.** Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. [...] **4.12.** Además, el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha señalado lo siguiente: a) En la sentencia recaída en el Expediente N° 2141-2012-PHC/TC<sup>11</sup>, precisó que el derecho a ser juzgado en un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso establecida en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el inciso 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. b) En el Expediente N° 2050-2002-AA/TC<sup>12</sup> ha precisado que el derecho al plazo razonable tiene como finalidad impedir que los investigados o procesados permanezcan largo tiempo bajo investigación o

proceso y asegurar que esta o este se decida dentro de un plazo razonable, ya que una demora prolongada e injustificada puede llegar a constituir, por sí misma, una violación de las garantías judiciales que consagra el debido proceso. c) En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02051-2016-PA/TC<sup>13</sup>, del doce de noviembre de dos mil veinte, se ha señalado que la finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias es incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda; y que no se advierte causa objetiva y razonable que justifique una distinta responsabilidad jurídica o tratamiento diferenciado en el cumplimiento de este deber, respecto de los contribuyentes, sean persona natural o jurídica dedicada a la actividad empresarial, en tanto que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia. Este criterio resultaría coherente con el que se estableció en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00905-2001-PA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales, y en la Sentencia N° 01567-2006-PA/TC, donde se dejó establecida la titularidad del derecho al debido proceso, no solo en los procesos judiciales sino también en los procedimientos administrativos. d) La Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC<sup>14</sup> señala respecto al **principio de razonabilidad** que resulta ser “[...] un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando esta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [...]”; principio que se encuentra regulado en el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece lo siguiente: 1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. [...] Se entiende entonces que, cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales: de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. **4.13.** De lo referido anteriormente, corresponde señalar que, para la aplicación de los intereses moratorios, es necesario respetar el plazo razonable, de acuerdo a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, lo cual significa que su vulneración también contraviene normas de carácter internacional y exige un control de convencionalidad, a fin de salvaguardar dicho derecho. Sobre el plazo razonable, en el mismo sentido señalado, el Tribunal Constitucional indica que: Este derecho se encuentra expresamente reconocido [...] en el artículo 8, inciso 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Este último instrumento internacional establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. **En ese sentido, está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de procedimiento o proceso ya sea este de carácter penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.**<sup>15</sup> [Énfasis agregados] **4.14.** Los argumentos desarrollados en la sentencia de vista son consecuentes con la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Constitucional y la normativa internacional establecida por la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Así pues, la aplicación por la Sala Superior de la doctrina establecida en las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC resultan concordantes con la Constitución. **4.15.** Además, es necesario tener en cuenta que el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3525-2021-PA/TC<sup>16</sup> ha establecido precedente vinculante para la administración tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, sobre el cobro de intereses moratorios provenientes de deudas tributarias, estableciendo como regla sustancial que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal se encuentran prohibidos de aplicar intereses moratorios luego de que haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo y,

por consiguiente, no corresponde aplicar el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, conforme podemos observar en la siguiente cita: Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámites, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado. Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable. Regla procesal: En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo. Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente 4.16. Por lo tanto, la Sala Superior no incurrir en las infracciones denunciadas por la parte recurrente SUNAT, pues la decisión se encuentra conforme a la doctrina jurisprudencial de las sentencias del Tribunal Constitucional. En consecuencia, tampoco vulnera los principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que regulan los principios de igualdad, de reserva de ley y del deber de contribuir; así como el principio de razonabilidad regulado en el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. 4.17. Asimismo, la parte recurrente SUNAT denuncia la infracción por inaplicación del artículo 149 del Código Tributario, el cual faculta a la administración tributaria para actuar como parte en un procedimiento de apelación, pudiendo contestar, presentar medios y demás actuaciones. Refiere que no se le puede aplicar una sanción para limitar sus funciones de recaudar. Sin embargo, consideramos que estos no resultan argumentos suficientes para aplicar los intereses moratorios por demora en resolver, pues, como puede verse en el desarrollo de la presente resolución, la suspensión de los intereses moratorios se da en protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes a la no confiscatoriedad y del principio de razonabilidad. Por tanto, lo alegado por el Tribunal Fiscal y la SUNAT no tiene el sustento requerido para ser acogido por esta Sala Suprema. En consecuencia, corresponde declarar infundadas estas causales. Quinto: Causales materiales denunciadas por la empresa Telefónica del Perú S. A. A. respecto a la infracción del principio de razonabilidad; la contravención del principio de seguridad jurídica, del principio de confianza legítima y del artículo VII del Código Procesal Constitucional; y la infracción del principio de igualdad o trato diferenciado injustificado 5.1. La empresa Telefónica del Perú S. A. A. refiere que la Sala Superior ha considerado que la capitalización de intereses no ha sido cuantitativamente tan irrazonable en su caso, pues se ha aplicado durante la vigencia de la regla de capitalización de intereses, donde los intereses moratorios no se han visto incrementados en más de un 30%, sin tener en cuenta que el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario es

irrazonable en sí mismo. Asimismo, la parte recurrente alega que a consecuencia de que la Sala Superior no aplica los criterios de la capitalización de intereses establecidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PATC y N° 01808-2013-PA/TC afecta los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Además, esta parte recurrente refiere que se afecta el principio de igualdad o trato diferenciado injustificado, pues la regla de capitalización de intereses mientras estuvo vigente resultaba irrazonable en sí misma y que en el presente caso no se atiende el criterio establecido por el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema sobre capitalización de intereses. 5.2. Al respecto, tenemos que la Sala Superior en el octavo considerando refiere que la capitalización de intereses fue aplicable desde el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, y que la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC resolvió que la capitalización de intereses y los intereses moratorios que excedieron el plazo previsto para el procedimiento contencioso tributario vulneran el principio de razonabilidad. Posteriormente, mediante la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC, en la que se precisó que para analizar una presunta vulneración del derecho al plazo razonable debe evaluarse la complejidad del proceso y la conducta asumida por las partes involucradas. Por lo tanto, infiere que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional estuvieron estrictamente vinculadas al plazo razonable; por lo que la Sala Superior refiere que el exceso en resolver se dio desde el año dos mil diez al dos mil diecinueve, hecho que no ha incidido en la aplicación de la capitalización de intereses; además, la capitalización de intereses no ha supuesto un incremento de más del 30% del tributo correspondiente. 5.3. Al respecto, Fernando Vidal Ramírez<sup>17</sup> comenta que el anatocismo consiste en la acumulación al capital de los intereses devengados para formar otro capital que también devengue intereses; asimismo, refiere que cuando el acreedor puede exigir el capital y los intereses acumulados, la deuda resulta agobiadora para el deudor, por lo que la capitalización de intereses solo es admitida con ciertas restricciones, debido, precisamente, a su onerosidad. 5.4. En materia tributaria, el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 y modificatorias, determinaba que los intereses moratorios se calculan de la siguiente manera: "[...] b. El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente". De esta norma se evidencia que el legislador estableció la capitalización de intereses para las deudas tributarias cuya determinación era de forma anual, al permitir que el interés moratorio generado en el año se incremente al capital (tributo impago o multa) formando uno nuevo (tributo impago + interés moratorio anual = nuevo capital). 5.5. Asimismo, el veinticuatro de diciembre de dos mil seis, se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Legislativo N° 969, el cual modificó el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en lo relativo a la capitalización de intereses. Se estableció con aquel decreto lo siguiente: Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30). Con ello, a partir de su entrada en vigencia —veinticinco de diciembre de dos mil seis—, se dejó de aplicar la capitalización de intereses para deudas tributarias, y solamente se permitió la aplicación de intereses moratorios calculados en atención a la tasa de interés diaria vigente, separando así el capital (tributo omitido o multa) y el interés moratorio (tasa diaria), para dejar de formar un solo núcleo (tributo omitido/multa + interés moratorio = deuda tributaria). 5.6. En esta misma línea, la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el quince de marzo de dos mil siete, estableció sobre la capitalización de intereses lo siguiente: [...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso. Con lo cual, se infiere que el rango de su aplicación fue a partir del ejercicio de mil novecientos noventa y ocho hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. 5.7. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca) señaló que la capitalización de intereses moratorios resulta inconstitucional, dado que incrementa la deuda tributaria de forma excesiva. En ese sentido, concluyó que vulnera el principio de razonabilidad y, por tanto, debe ser inaplicable, conforme a los fundamentos

siguientes de la referida sentencia: 49. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional considera que la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de **razonabilidad**. 50. La capitalización de intereses es una forma de **acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento** de una obligación. [...] 52. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un **acuerdo de voluntades**, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil. 53. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico **restrinja la capitalización de intereses libremente pactada** y permita su **aplicación irrestricta en el ámbito tributario**, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados. 54. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional aprecia que la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente **excesiva**, pues incrementa la deuda tributaria al punto de **quintuplicarla** [...] 55. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta **inconstitucional**, al transgredir el principio de **razonabilidad** de las **sanciones** administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional. 56. En consecuencia, la demanda debe ser estimada en este extremo, **inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038**, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la **Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981**, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas. [Énfasis agregados] **5.8.** Se debe resaltar que la sentencia del Tribunal Constitucional antes citada refiere que la aplicación de la regla de capitalización transgrede el principio de razonabilidad. En el caso concreto, la aplicación de la regla de capitalización de intereses se da en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019178 y N° 012-003-0019180 hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco. Se observa que genera un incremento del monto a cobrar por parte de la administración tributaria, que resulta ser un cobro que no resulta conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional, pues aplicar la regla de capitalización de intereses vulnera el principio de razonabilidad y confiscatoriedad. **5.9.** Asimismo, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC<sup>18</sup> señala respecto al **principio de razonabilidad**, que resulta ser “[...] un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando esta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [...]”. Se encuentra regulado en el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece lo siguiente: 1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. [...] Se entiende, entonces, que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales: de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que se deba tutelar. **5.10** De lo referido anteriormente, corresponde señalar que la aplicación de la capitalización de intereses es una norma inconstitucional, declarada así por las referidas sentencias del Tribunal Constitucional. Por tanto, los argumentos desarrollados en la sentencia de vista incurrir en las causales materiales denunciadas por la parte recurrente, pues la Sala Superior no tomó en cuenta lo desarrollado por las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y N° 04532-2013-PA/TC, que resultan en concordancia con la Constitución. Ellas desarrollan doctrina jurisprudencial sobre la no aplicación de la capitalización de intereses regulada en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues, a pesar de encontrarse vigente al momento de los hechos, resultaba inconstitucional. **5.11** Además, este criterio se refuerza con la Casación N° 6619-2021 Lima, que tiene carácter de precedente vinculante y regula la capitalización de intereses; así, en el fundamento 5.4.3. refiere lo siguiente: [...] 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 [...]. **5.12.** Por ende, corresponde declarar fundado en este extremo el recurso de casación interpuesto por la empresa Telefónica del Perú S. A. A., casar la resolución impugnada y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a capitalización de intereses y, reformándola, declarar fundada dicho extremo, en consecuencia disponer la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019, en el extremo que consideró confirmar la regla de capitalización de intereses, y que el Tribunal Fiscal ordene a la administración tributaria reliquidar sin considerar la capitalización de intereses, conforme lo expuesto en la presente resolución. **Sexto: Sobre las causales materiales denunciadas por la empresa Telefónica del Perú S. A. A., atinentes a la contravención del artículo 136 del Código Tributario; la infracción del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y la infracción del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú 6.1.** La empresa Telefónica del Perú S. A. A. refiere que la Sala Superior pretende obligar a que la empresa pague, como requisito de admisibilidad, montos respecto de deudas no aceptadas; a los tribunales judiciales que han visto el caso parece resultarles irrelevante que con esta interpretación se obligue a los contribuyentes a realizar el pago respecto de deudas o reparos no aceptados. La parte recurrente agrega que resulta irrelevante el argumento de la Sala Superior al referir que se trata de actos administrativos firmes, pues la empresa no ha aceptado que se recalcule su saldo a favor ni que se modifique el cálculo de la prorrata, ni mucho menos el reparo por gastos financieros del contrato de línea de crédito; por tanto, considera que dicha pretensión no se ajusta a derecho. **6.2.** Al respecto, el artículo 136 del Código Tributario regula lo siguiente: ARTÍCULO 136: REQUISITO DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER RECLAMACIONES Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que esta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago. Es decir, el presente artículo regula como requisito para interponer reclamaciones, que el contribuyente deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada para que dicha reclamación sea aceptada; es así que en el presente caso la Sala Superior refiere que, con relación a la Resolución de Determinación N° 0120030019178, la empresa considera que cuenta con saldo a favor de diciembre de dos mil tres que se encuentra impugnado en otro procedimiento contencioso tributario, pero pretende que mediante compensación se aplique dicho saldo a favor de la deuda aceptada de marzo dos mil cuatro. No obstante, de los actuados administrativos, se tiene que al encontrarse impugnado tal saldo a favor de la demandante, teniendo en cuenta la determinación de la administración (tributo insoluto más intereses moratorios y capitalizados) y el pago de S/ 107,221.00 (ciento siete mil doscientos veintiún soles con cero céntimos), se colige que la demandante no ha cancelado la totalidad de la deuda aceptada actualizada hasta dicha fecha; razón por la cual la inadmisibilidad declarada por la SUNAT en dicho extremo se ciñe a derecho. **6.3.** Asimismo, la Sala Superior, con relación a la Resolución de Determinación N° 0120030019180, refiere que, en el anexo de dicha resolución se señaló que el monto del tributo de junio de 2004 era de S/. 118,336.00, los intereses moratorios, la compensación efectuada al 15 de diciembre del 2004 por la suma S/. 67,423.00 y el pago del importe de S/. 15,781.00, considerando que existe una deuda no pagada. En respuesta a dicho requerimiento respecto al citado valor, la demandante manifestó la SUNAT indebidamente ha requerido la suma de S/. 106,147.95 por considerar que corresponde a la deuda no reclamada, sin embargo, compensó por ello dicha deuda con el crédito en exceso del Impuesto General a las Ventas por la suma de S/. 118,336.007(SUNAT solo reconoció la suma de S/. 67,423.00 como crédito compensable, aspecto que ha sido impugnado por la demandante) más el pago de S/. 15,781.00, por lo que únicamente correspondía cancelar como deuda no reclamada los intereses devengados sobre el tributo omitido de junio 2004. **6.4.** De lo anterior, se desprende que la actora considera que la deuda por el reparo aceptado por el importe de S/. 118,336.00 debía ser compensada con un crédito por pago de IGV de noviembre 2004, por el monto de S/. 118,336.00 impugnado en otro procedimiento contencioso tributario (Resolución de Intendencia N° 0120050000078/



SUNAT), sin embargo, de los actuados administrativos se tiene que al encontrarse impugnado el crédito por S/. 67,423.00 resulta válido en virtud a lo establecido en el artículo 9 de la Ley N° 27444, más el pago que efectuó la demandante se colige que ésta no ha acreditado el pago totalidad de la deuda aceptada, razón por la cual la inadmisibilidad declarada por la SUNAT en dicho extremo se ciñe a derecho. **6.5.** De lo expuesto, se infiere que la Sala Superior no vulnera el artículo 136 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; pues se entiende de los actuados administrativos que la empresa realiza el pago de los reparos aceptados, pero no de forma total, ya que lo que pretende es que la administración tributaria se cobre de un saldo a favor que se encuentra en controversia en otro proceso judicial, iniciado por otro procedimiento administrativo. Al respecto, se debe tener en cuenta que las Resoluciones de Determinación N° 0120030019178 y N° 0120030019180 se inician con una fiscalización tributaria distinta a la que la empresa menciona sobre la controversia del saldo a favor; por lo tanto, a la empresa le correspondía pagar la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realizase el pago. Es decir, debía pagar lo que se está discutiendo en las presentes resoluciones de determinación, que pertenecen al procedimiento administrativo que viene ahora en proceso judicial, pues resulta un requisito indispensable para admitir el recurso de reclamación; además, en el momento del pago que realizó la empresa, no se le podía reconocer dicho saldo a favor pues se encontraba en controversia en otro proceso judicial. **6.6.** La parte recurrente refiere que la Sala Superior no toma en cuenta que la ley no establece ninguna documentación específica a fin de acreditar la causalidad de gastos financieros por contrato de línea de crédito sino solo la acreditación del destino de los financiamientos. Asimismo, la Sala Superior vulneraría el principio de igualdad, pues con relación al concepto de carve out en el proceso del Expediente N° 2238-2020 el Juzgado ordenó el reenvío del expediente a SUNAT, a fin de que esta efectúe una nueva revisión, resolución judicial que se encuentra firme a la fecha, por lo que correspondía que, en su caso, por tratarse del mismo e idéntico concepto, se siga la misma conclusión del reparo correspondiente al carve out, y el proceso se mantenga suspendido hasta que la SUNAT culmine la revisión que el Tribunal Fiscal ordenó realizar. **6.7.** La empresa refiere que la Sala Superior incurre en infracción de las siguientes normas: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculador con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora [...] **La Constitución Política del Perú** Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: [...] 2). A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole. Se debe precisar que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que, para efectos de deducción de gastos, se debe demostrar que el gasto realizado por la empresa es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y con el mantenimiento de su fuente. Sobre el particular, con relación al principio de causalidad, Alva Matteucci<sup>19</sup> señala que: Para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa, observamos que los gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta. Es decir que, para acreditar que el gasto realizado por la empresa es deducible para efectos de la renta de tercera categoría, se debe cumplir con acreditar que fue necesario para la generación de renta o para el mantenimiento de la fuente productora de la renta. **6.8.** Al respecto, la Sala Superior toma en cuenta que, en los actuados administrativos, la empresa señaló que la documentación fue presentada con ocasión del procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro; entre ella figura el Contrato de Otorgamiento de Línea de Crédito hasta por el importe de S/ 150'000,000.00 (ciento cincuenta millones de soles con cero céntimos) o el equivalente en dólares y tras la evaluación no se acreditó documentariamente que la obligación haya sido contraída para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas o mantener su fuente productora. De lo analizado por la Sala

Superior, se observa que la misma empresa demandante refiere que la documentación requerida fue presentada en el proceso de fiscalización del impuesto a la renta del dos mil cuatro, por lo que la Sala Superior considera lo actuado en dicha fiscalización. **6.9.** Es así que, siguiendo lo actuado probatoriamente en dicha fiscalización, agotada administrativamente mediante la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10997-1-2017, la cual resolvió confirmar en apelación administrativa el reparo del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro por la deducción de gastos financieros, sobre la base del análisis de la valoración probatoria de los documentos aportados por la demandante, entre otros, del contrato de otorgamiento de línea de crédito, tras llegar a la conclusión de que —al no haber la demandante sustentado que las cargas financieras generadas por los financiamientos obtenidos en virtud al mencionado contrato, no estaban relacionadas con la adquisición de bienes y servicios, así como inversiones, por no presentar la documentación sustentatoria correspondiente, y por ello, los referidos intereses no eran deducibles, extremo que fue objeto de demanda contencioso administrativa con el proceso signado bajo el Expediente Judicial N° 4516-2018 -0-1801-JR-CA-20. **6.10.** De dicho proceso judicial, tenemos que tanto el Juzgado como la Sala Superior han efectuado análisis del valor probatorio de la documentación presentada por la demandante, llegando a la conclusión de que no son deducibles dichos gastos para el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro. Es así que, en dicho proceso judicial, se emite la Casación N° 27571-2019, por esta Sala Suprema, y precisa que la Sala Superior no incurrió en alguna infracción normativa denunciada por Telefónica del Perú S. A. A., proceso que tiene calidad de cosa juzgada. Por lo tanto, al afirmar la Sala Superior que dichos documentos presentados no acreditaron la deducción del impuesto a la renta de dos mil cuatro, en consecuencia, se tiene que dicha operación no otorgó tampoco derecho a utilizar el crédito fiscal observado en el presente proceso. **6.11.** Además, se debe señalar que la Sala Superior refiere que, conforme a lo establecido en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, se debió adjuntar documentación adicional que acredite la causalidad o la fehaciencia. No obstante, en el presente caso, la documentación que obra en autos no acredita la causalidad del gasto, por lo que observamos la Sala Superior no se limitó a lo referido en el otro proceso judicial, pues también consideró analizar los medios probatorios en el presente caso. Además, respecto al Expediente Judicial N° 2238-2020, seguido por las mismas partes procesales, la Sala Superior indica que se verifica que el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo declaró nulo lo actuado en dicho proceso, toda vez que amparó la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa al considerar que la Resolución del Tribunal Fiscal no agotó dicha vía en la medida que el acto administrativo de dicho caso en particular dispone que la decisión respecto al crédito fiscal de otro ejercicio se encuentre supeditada a lo que resuelva la administración conforme a lo ordenado en las Resoluciones N° 6575-10-2019 y N° 10997-1-2017. Esta es una situación distinta al caso concreto, resuelto en primera instancia por el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo, en el cual se analizó las particularidades del mismo tras verificar el agotamiento de la vía administrativa en calificación de la demanda, y en sentencia se remitió a la motivación contenida en la Resolución N° 10997-1-2017 y a su propio razonamiento probatorio, con lo cual concluyó que los documentos presentados no resultaban suficientes para acreditar el gasto financiero. Por lo tanto, esta Sala Suprema no advierte que la Sala Superior haya incurrido en las infracciones normativas analizadas, por lo que las referidas causales deben ser declaradas **infundadas**. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del once de febrero de dos mil veintidós (fojas cinco mil treinta y tres a cinco mil sesenta y cuatro); y ii) por el representante legal de la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veintidós (fojas cinco mil sesenta y siete a cinco mil ciento veintinueve); y **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por iii) **Telefónica del Perú S. A. A.**, mediante escrito del catorce de febrero de dos mil veintidós (fojas cinco mil ciento veintidós a cinco mil ciento setenta y cuatro), **solo en el extremo referido a la capitalización de intereses**. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintitrés, expedida el treinta y uno de enero de dos mil veintidós (fojas cinco mil a cinco mil veintisiete), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo

con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas cuatro mil quinientos treinta y tres a cuatro mil quinientos setenta y siete), y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADO** dicho extremo, referido a la capitalización de intereses, y en consecuencia disponer la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10982-9-2019 en el extremo que consideró confirmar la regla de capitalización de intereses, debiendo el Tribunal Fiscal ordenar a la administración tributaria reliquidar sin considerar la capitalización de intereses, conforme lo expuesto en la presente resolución. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Telefónica del Perú S.A.A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de acto administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, **TOVAR BUENDÍA**.

- <sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
- <sup>2</sup> En todos los casos, se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>4</sup> Loc. cit.
- <sup>5</sup> Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.
- <sup>6</sup> CORIPUNA, Adrián J. (2007). "La jurisprudencia vinculante de los Altos Tribunales como límite al principio de independencia judicial". En CARPIO MARCOS, Edgar y GRANDEZ CASTRO, Pedro (coordinadores), Estudios del precedente constitucional, Lima, Palestra; p. 120.
- <sup>7</sup> Publicada el trece de septiembre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano.
- <sup>8</sup> Cfr. SALAS VÁSQUEZ, Pedro (2017). Doctrina jurisprudencial vinculante del Tribunal Constitucional. Análisis y comentarios. Lima, Gaceta Jurídica; p. 34.
- <sup>9</sup> Publicada el uno de abril de dos mil ocho en el diario oficial El Peruano. Se precisa que el reclamo de la recurrente es idéntico al solicitado por los recurrentes ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y siendo que el Perú es un miembro integrante del tratado, se debe amparar la solicitud.
- <sup>10</sup> Publicada el diecinueve de febrero de dos mil nueve en el diario oficial El Peruano. Sostiene que para la configuración de una violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, aparte de la necesidad de que se trate de un mismo órgano administrativo que los haya expedido, es preciso que exista una sustancial identidad entre los supuestos de hechos resueltos en forma contradictoria, cuya identidad no tiene por qué ser plena, sino que basta que existan suficientes elementos comunes como para considerar que los supuestos de hecho enjuiciados son jurídicamente iguales y que, por tanto, debieron merecer una misma aplicación de la norma.
- <sup>11</sup> Publicada el diecinueve de abril de dos mil trece en el diario oficial El Peruano.
- <sup>12</sup> Sentencia publicada el veintiocho de mayo de dos mil tres en el diario oficial El Peruano.
- <sup>13</sup> Publicada el ocho de julio de dos mil veintiuno en el diario oficial El Peruano.
- <sup>14</sup> Sentencia de fecha dieciséis de agosto de dos mil dieciocho, fundamento 21.
- <sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 01006-2016-PHC/TC, publicada el quince de marzo de dos mil dieciocho en el diario oficial El Peruano; fundamento 10.
- <sup>16</sup> Publicada el once de febrero de dos mil veintitrés en el diario oficial El Peruano; fundamento 69.
- <sup>17</sup> VIDAL RAMÍREZ, Fernando (1968). "La capitalización de intereses". En Derecho VUCP: Revista de la Facultad de Derecho, N° 37; p. 83.
- <sup>18</sup> Sentencia de fecha dieciséis de agosto de dos mil dieciocho; fundamento 21.
- <sup>19</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario (2009). "El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el impuesto a la renta". En Actualidad Empresarial, N° 197; p. 1 y 2.

C-2211753-12

### CASACIÓN N° 18622-2023 LIMA

Lima, veintiuno de agosto de dos mil veintitrés

**VISTOS;** el expediente judicial electrónico y el cuaderno de casación formado por esta Sala Suprema; y, **CONSIDERANDO: PRIMERO.** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el abogado de **Minera Bateas Sociedad Anónima Cerrada**, con fecha ocho de mayo del dos mil veintitrés (fojas dos mil ochocientos dieciséis a dos mil ochocientos cincuenta y siete del expediente judicial electrónico<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista, contenida en la resolución número catorce, de fecha veintidós de abril del dos mil veintitrés (fojas dos mil setecientos noventa y nueve a dos mil ochocientos siete), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y

Aduaneros de Lima, que revoca<sup>2</sup> la sentencia apelada de fecha once de enero del dos mil veintitrés (fojas dos mil setecientos cinco a dos mil setecientos veintiséis), 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° 31591<sup>3</sup>, 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 administrados<sup>4</sup>. **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, 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 Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley del Procedimiento 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 386<sup>5</sup> del Código Procesal Civil, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391<sup>6</sup> del mismo cuerpo normativo. Es decir, corresponde inaplicar los requisitos de procedencia contenidos en los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup>, así como de interposición y admisión contenido en el inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil introducidos por la Ley N° 31591, 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 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) Minera Bateas Sociedad Anónima Cerrada adjunta su respectivo arancel judicial. Habiendo superado el examen, corresponde verificar si el recurso cumple con los requisitos de fondo.

**SEXTO.** Antes del análisis de los requisitos de procedencia, conviene precisar, para efectos del presente caso, que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas, y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. Es por esta razón que nuestro legislador ha establecido, a través de lo prescrito en el artículo 384 del Código Procesal Civil, que sus fines se encuentran limitados a: i) la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto; y, ii) la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.

**SEPTIMO.** En ese mismo sentido, por medio de la modificación efectuada al artículo 388 del Código Procesal Civil por el artículo 1 de la Ley N.º 31591, se han 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) del artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N.º 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, 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 recurrente interpone su recurso de casación contra la sentencia de vista en cuanto revoca la sentencia de primera instancia, que declaro 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 incurridos 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 recurso de casación se sustenta en las siguientes causales: En relación a la inaplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. **a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil.** Señala que la Sala Superior incurre en incongruencia omisiva, porque no ha dado respuesta a la jurisprudencia alegada durante el proceso. Dicha jurisprudencia señalaba que no correspondía la aplicación de intereses moratorios cuando con posterioridad al cálculo y abono de los pagos a cuenta se modifica o rectifica la base de cálculo de los referidos anticipos, que generen un mayor importe por pagar.

Precisa que estas son la Casación N.º 04392-2013-LIMA, la Casación N.º 21033-2019-LIMA y el Auto Calificadorio de la Casación N.º 04928-2019-LIMA.

**b) Interpretación errónea del primer párrafo y del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que la Sala Superior interpreta de manera equivocada el inciso a) del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta. Precisa que la Sala Superior desconoce que este dispositivo refiere al impuesto calculado, para el procedimiento de Ley para cuantificar los pagos a cuenta, y no al impuesto modificado o redeterminado posteriormente. Alega que los pagos a cuenta son obligaciones provisionales, basadas en reglas estimatorias, que buscan acercarse lo más posible a la cuantía del impuesto a la renta anual. Y que están sujetas a poder ser recuperados por aplicación del impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden, o si exceden pueden ser compensados. Indica que los pagos a cuenta, tienen como límite la temporalidad, de modo que una vez liquidado, no podrían ocasionar que se modifique el coeficiente aplicable a las bases imponibles, porque ha sido determinado de forma definitiva.

**c) Interpretación errónea del segundo párrafo de la Norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Indica que la Sala Superior incurre en error al interpretar este dispositivo, porque desconoce que el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta no establece que la determinación de los pagos a cuenta, este supeditada a redeterminaciones de elementos de cálculo de ejercicios anteriores. Añade que la Sala Superior tergiversa los alcances del artículo del 34 del Texto Único del Código Tributario, pues solo se aplica intereses moratorios por el pago fuera del plazo, no por modificaciones posteriores del impuesto a la renta o redeterminaciones. Y esto, según indica, extiende los alcances de los intereses moratorios, lo que estaría proscrito por la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario. Sostiene que la Casación N.º 6619-2021-LIMA extiende los alcances del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al disponer se aplique intereses moratorios por los pagos a cuenta.

**d) Interpretación errónea del primer párrafo de la Norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Alega que la Sala Superior interpreta erróneamente este dispositivo, toda vez que el método de interpretación elegido, debe ser aplicado de manera correcta. Esto es, según refiere, si bien el dispositivo admite todo método de interpretación, esto supone que sea cabalmente aplicado. Precisa que la Sala Superior, al aplicar el método sistemático por ubicación, no explico como el artículo 88 del Código Tributario, forma un mismo conjunto, subconjunto o grupo normativo con el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Tampoco indicó que principios, conceptos o elementos del artículo 88 del Código Tributario, le son aplicables al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En relación a las resoluciones de multa asociadas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta. **e) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil.** Sostiene que la Sala Superior incurre en incongruencia omisiva, porque no ha dado respuesta a un argumento alegado durante el proceso. Este es que la conducta sancionada es atípica, porque la infracción, según señala, refiere a tributos omitidos, y no pagos a cuenta. Precisa que los pagos a cuenta del impuesto a la renta no califican como tributos, por lo cual es imposible que se la sancione con multa.

**f) Inaplicación del artículo 1 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Señala que la Sala Superior incurre en error al confirmar la procedencia de los pagos de multas aplicadas, toda vez que parte de la premisa que los pagos a cuenta califican como tributo. Añade que los tributos son entregas de dinero con carácter definitivo y los pagos a cuenta no. Refiere que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario establece como sanción al 50% del tributo omitido, sin embargo, según considera, en el caso no existe tributo omitido.

**g) Inaplicación del numeral 4 del artículo 230 de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimientos Administrativo General, que recoge el principio de tipicidad, y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario, que recoge el principio de legalidad.** Arguye que la Sala Superior inaplica el principio de tipicidad regulado en los referidos dispositivos. Precisa que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario concordada con la Tabla I del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señalan como elemento de la infracción, al tributo omitido, que según refiere en su caso, no ha existido. Añade que (en su caso) los pagos a cuenta no califican como tributos, y que es arbitraria una sanción que no se encuentre amparada en el principio de tipicidad.

**DÉCIMO PRIMERO.**



Respecto a las causales procesales, contenidas en los **literales a) y e) del considerando del décimo**, tenemos que uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, recogido en el inciso 5 del artículo 139 de la Carta Magna, por el cual se garantiza a las partes involucradas en una controversia el acceso a una respuesta del juzgador, que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que la justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y el derecho aplicable al caso y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellos dentro del proceso. En ese escenario se observa que en la sentencia de vista se explican y justifican las premisas factuales y jurídicas elegidas por el Colegiado de alzada, que le han servido para sustentar el fallo. En el caso de la causal contenida en el literal a), se aprecia que en el acápite A del considerando cuarto de la sentencia de vista, el colegiado superior se ha pronunciado sobre la jurisprudencia alegada por el recurrente. Y ha justificado su conclusión en que la jurisprudencia invocada por las partes, obedece al análisis del caso en concreto y no resultan ser vinculantes. Con respecto a la causal contenida en el literal e), de igual forma en el acápite B del considerando cuarto de la sentencia de vista, el colegiado superior se ha pronunciado sobre la tipicidad de la conducta infractora y concluye que la administración tributaria ha determinado una mayor obligación a la declarada originalmente, ya que el contribuyente ha declarado datos incorrectos sobre los pagos a cuenta, esto es, según la Sala Superior se configure la infracción que describe el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En ese sentido, de los argumentos que sustentan las causales analizadas, se advierte que, lejos de basarse en la infracción del derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales, la recurrente evidencia su discrepancia respecto al criterio vertido en la sentencia de vista, lo cual no puede ser objeto de análisis bajo el examen de una causal procesal como la que denuncia. En consecuencia, la infracción postulada está 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. **DÉCIMO SEGUNDO.** En relación a las causales invocadas en los **literales b), c) y d) del décimo considerando**, sobre la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del impuesto a la renta, en supuesta contravención del precedente vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-LIMA, así como del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, del artículo 34 del Código Tributario, de la Norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y otros. Se debe señalar que dicho precedente vinculante ha sido dejado sin efecto por esta Sala Suprema con la Casación N° 6619-2021-LIMA, del doce de enero del presente año. En este último precedente se ha establecido en sus numerales 5.4.1 y 5.4.2, como reglas de obligatorio cumplimiento, que la naturaleza de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias” que se integran al tributo y que cuentan con sus propias reglas; y por otro lado, corresponde el cobro de los 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; asimismo, este último precedente agrega que el anterior precedente no estaba referido al pago de intereses moratorios de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, sino a la interpretación de las normas tributarias. En consecuencia, las causales denunciadas por la recurrente han sido desestimadas y contravienen el precedente vinculante indicado, es decir, devienen en **improcedentes**, de acuerdo con el literal b) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil. **DÉCIMO TERCERO.** Emitiendo pronunciamiento sobre las causales contenidas en los **literales f) y g) del considerando décimo**, tenemos que, habiéndose denunciado la infracción por inaplicación normativa, se debe precisar que esta se configura 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 es que ello incidió de modo directo en el resultado del juzgamiento. En ese contexto, se aprecia que los argumentos están relacionados a revaloración fáctica de hechos, que las instancias judiciales y administrativas, tipifican como infracción y cuestionan el procedimiento administrativo empleado. Tales argumentos cuestionan los criterios asumidos por las instancias administrativas y judiciales, al tipificarse los hechos como infracciones. Sin embargo, como se ha sostenido, no

corresponde a esta Sede Suprema analizar las conclusiones fácticas a las que llegan las instancias, en tanto que esta no es una tercera instancia, ni tampoco evaluar actuaciones administrativas. Se concluye que las causales bajo análisis se encuentran incursas 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, 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.** [Énfasis es nuestro] **DECISIÓN** Por las razones expuestas, de acuerdo con 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 abogado de **Minera Bateas Sociedad Anónima Cerrada**, con fecha ocho de mayo del dos mil veintitrés (fojas dos mil ochocientos dieciséis a dos mil ochocientos cincuenta y siete), contra la sentencia de vista, contenida en la resolución número catorce, de fecha veintidós de abril del dos mil veintitrés (fojas dos mil setecientos noventa y nueve a dos mil ochocientos siete), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de Lima. 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 Minera Bateas Sociedad Anónima Cerrada en contra de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, **sobre acción contenciosa administrativa.** Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

- <sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.
- <sup>2</sup> Revoca la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda, en cuanto a la primera pretensión principal y su accesoria; y reformándola la declararon infundada. La confirman la sentencia apelada en cuanto declaró infundada la demanda.
- <sup>3</sup> 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.
- <sup>4</sup> 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/articulo/download/13543/14168/0> el veintisiete de marzo del dos mil veintitrés].
- <sup>5</sup> 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.
- <sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> Código Procesal Civil

Artículo 386.

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

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

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

[...]

C-2211753-13

### CASACIÓN Nº 17811-2023 LIMA

Lima, dos de agosto de dos mil veintitrés

**VISTOS** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por (i) la representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, mediante escrito del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (fojas trescientos noventa y uno del Expediente Judicial Electrónico – EJE<sup>1</sup>) y por (ii) La Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal mediante escrito del ocho de mayo de dos mil veintitrés (fojas quinientos veintinueve), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número diez de fecha diecisiete de abril de dos mil veintitrés (fojas trescientos sesenta y dos), que revocó la sentencia contenida en la resolución número seis del veintiocho de octubre de dos mil veintidós (fojas doscientos noventa y nueve), que declaró infundada la demanda, y reformándola, declaró fundada la demanda en todos sus extremos. **CONSIDERANDO Primero:** Se debe proceder a calificar si dichos recursos cumplen 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 los artículos 386, 388, 391 y 393 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley Nº 31591, de aplicación supletoria en el proceso contencioso administrativo. **Fines del Recurso de Casación Segundo:** 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, modificado por el artículo 1 de la Ley Nº 29364, 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 establecida por la Corte Suprema de Justicia. **Aplicación de la norma bajo el Principio de Especialidad Tercero:** 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 la acción contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política 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; y en concordancia con el inciso 1 del artículo 2 de la mencionada norma, ante 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 Nº 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. Que, por el Principio de Especialidad de la norma, que señala que “la norma especial prima sobre la general”, ante cualquier vacío, deficiencia, y/o antinomia, deben resolverse el conflicto 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 Nº 018-2003-AI/TC. **Cuarto:** El artículo 35 primer párrafo 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, señala que los recursos tienen los mismos requisitos de admisibilidad y procedencia regulados en el Código Procesal Civil. En ese sentido, con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, ésta última ha sido modificada por la Ley Nº 31591<sup>2</sup>, publicada el veintiséis de octubre de dos mil veintidós, introduciendo modificaciones respecto de los requisitos de admisibilidad y procedencia del recurso de casación, entre otros, por lo que corresponde a este Colegiado Supremo realizar el análisis integral de las normas propias de la justicia administrativa, en específico, de los artículos 34 y 35 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, y las disposiciones del Código Procesal Civil, modificado por la Ley Nº 31591, señalando que se tomarán de forma supletoria para regular la casación del proceso contencioso administrativo: el inciso 1<sup>3</sup> y literal c) del inciso 2<sup>4</sup> del artículo 386<sup>5</sup>, los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del Código Procesal Civil<sup>6</sup>. Debiendo precisarse que los requisitos de admisibilidad omitidos son el literal a. -respecto a la cuantía- y literal b. -respecto al pronunciamiento de segunda instancia que revoque en todo o en parte la decisión de primera instancia- del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> e inciso 5 del artículo 391 del Código Procesal Civil, los que han sido introducidos por la Ley Nº 31591 y que no serán de aplicación por encontrarse regulados en la ley de la especialidad.

**Admisibilidad del recurso Quinto:** El artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley Nº 31591, de aplicación supletoria, establece requisitos de admisión del recurso de casación: **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. **Sexto:** Efectuando la revisión de los requisitos de admisibilidad, se advierte que los recursos de casación indican separadamente cada causal invocada, citan los preceptos legales que consideran erróneamente aplicados o inobservados, precisan los fundamentos que sustenten su pretensión y expresan cuál es la aplicación que pretenden; se han interpuesto ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada y dentro del plazo de diez días de notificada; con relación al arancel judicial por concepto de casación, los recurrentes Sunat y Tribunal Fiscal no adjuntan el arancel judicial por encontrarse exonerados de ello, de conformidad con el artículo 413 del Código Procesal Civil. Siendo así, se cumple con los requisitos precisados en el quinto considerando de la presente resolución. **Procedencia del recurso Séptimo:** El artículo 386 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley Nº 31591, de aplicación supletoria, establece requisitos de procedencia del recurso de casación: **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. **Octavo:** Efectuando la revisión de los requisitos de procedencia, se advierte que los recurrentes impugnan una resolución expedida por la Sala Superior que, como órgano de segundo grado, pone fin al proceso, así como se advierte que el pronunciamiento de segunda instancia no es anulatorio, cumpliéndose con los requisitos previstos en el séptimo considerando. Con respecto a los literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386, no son de aplicación conforme a los fundamentos expuestos en el cuarto considerando. **Improcedencia del recurso Noveno:** El artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley Nº 31591, de aplicación supletoria, establece supuestos de improcedencia del recurso de casación: **1.** La Sala Civil de la Corte Suprema declarará la improcedencia del recurso de casación cuando: **e.** No se cumplen los requisitos y causales previstos en los artículos 391 y 388, respectivamente; **f.** Se refiere a resoluciones no impugnables en casación; **o, g.** 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 jurisprudencia ya establecida. **Décimo:** Respecto a los supuestos de

improcedencia previsto en el numeral 1 del modificado artículo 393 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, se advierte que ambos recurrentes cumplen con los supuestos previstos en el artículo 391 del Código Procesal Civil analizados en el sexto considerando, y con las causales establecidas en el artículo 388 del mismo cuerpo legal; se refiere a una resolución impugnada en casación. Asimismo, se advierte que a los recurrentes no le es exigible no dejar consentir la resolución de primera instancia, debido a que la sentencia de esta fue favorable a sus intereses, las causales denunciadas son susceptibles de calificación, procediendo, por tanto, con analizar las causales denunciadas por los recurrentes. **Décimo primero:** Respecto al supuesto de improcedencia previsto en el numeral 2 del modificado artículo 393 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria. Se advierte que la recurrente Sunat señala las siguientes causales: a) **“Se ha inaplicado lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053”** Refiere que para analizar si hubo un correcto o un incorrecto acogimiento al régimen aduanero del Drawback, en principio se debe verificar si el solicitante cumplió o no con efectuar la exportación de las mercancías de acuerdo con todas las normas del régimen de exportación definitiva, a fin de comprobar si se cumplió o no la primera condición que señala el citado artículo 82 de la Ley General de Aduanas, esto es que se haya realizado la exportación legal de las mercancías. Agrega, que la sentencia de vista no ha evaluado ni analizado lo dispuesto en el citado artículo 82 de la Ley General de Aduanas, por lo que se ha inaplicado la citada norma legal y solamente se ha limitado a analizar el Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, desconociendo que el régimen del Drawback fue establecido, definido y delimitado por el artículo 82 de la Ley General de Aduanas. b) **“Se ha efectuado una incorrecta interpretación respecto a los artículos 60 y 61 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, los cuales son aplicables al presente caso, por cuanto la exportación legal de las mercancías es una condición legal para que proceda el acogimiento al régimen del Drawback”** Sostiene que la sentencia de vista efectúa una interpretación equivocada al señalar que los artículos 60 y 61 de la Ley General de Aduanas están referidas al régimen de Exportación Definitiva y no al régimen del Drawback, pues erróneamente señala que por principio de especialidad solo deben aplicarse las normas del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF. Agrega que la sentencia de vista incurre en dicho error, pues no existe ningún conflicto normativo entre las normas de la Ley General de Aduanas y el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, pues el artículo 82 de la Ley General de Aduanas es el que establece el régimen aduanero del Drawback y no el citado Decreto Supremo. Además, que el artículo 83 de la citada Ley General de Aduanas es el que autoriza la aplicación del citado Decreto Supremo. c) **“Se ha inaplicado lo dispuesto en el artículo 84 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF”** Indica que el artículo 84 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, ha tomado en cuenta que la regularización del régimen es un requisito para la exportación de una mercancía, por lo que precisa que transcurridos ciento ochenta días calendarios desde el día siguiente de la numeración de la Declaración sin que haya efectuado la regularización del régimen aduanero de exportación de una mercancía, entonces la Administración considerará “concluido el trámite sin haberse cumplido con la regularización” por lo cual al no haberse cumplido con la exportación legal de las mercancías, no habrá derecho a gozar de los beneficios tributarios o aduaneros aplicables a la exportación, entre ellos el beneficio del régimen del Drawback, esto de acuerdo con el artículo 82 de la Ley General de Aduanas. Precisa, que la sentencia de vista no analizó ni evaluó la citada norma del Reglamento de la Ley General de Aduanas, lo cual también constituye un grave defecto. d) **“Se ha efectuado una incorrecta interpretación del Procedimiento General INTAPG. 07, el cual considera al Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por D.S. 104-95-EF como parte de las normas legales en que se sustenta”** Señala que la Sentencia también hace una incorrecta interpretación respecto al Procedimiento General INTA-PG.07 aprobado por SUNAT, al señalar que no estableció el requisito señalado en el artículo 6 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N°

104-95-EF. Agrega, que en el citado Procedimiento de SUNAT, no existe vulneración o desnaturalización de ninguna de las normas del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, por lo cual se verifica que la sentencia al no haber hecho un mayor análisis ha efectuado una incorrecta interpretación pues el Procedimiento de SUNAT no niega ni tiene conflicto con el Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF y más bien lo considera como parte de su sustento legal. **Décimo segundo:** En relación al supuesto de improcedencia previsto en el numeral 2 del modificado artículo 393 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria. Se advierte que el recurrente Tribunal Fiscal señala las siguientes causales: a) **“Infracción normativa: Interpretación errónea de los requisitos para gozar del beneficio de restitución arancelaria”** Sostiene que la Sala establece que solo el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, es el aplicable, ya que versa únicamente sobre el Drawback y que, dado que en esta norma no se ha establecido, dentro de sus requisitos, la regularización de la declaración de exportación, no debe haber remisión a la Ley General de Aduanas, a su Reglamento y a los Procedimientos INTA PG. 07 e INTA PG. 02. Sin embargo, refiere que a su juicio resulta errado remitirse únicamente al Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, Decreto Supremo N° 104-95-EF, pues si bien en esta norma constan los requisitos del acogimiento también es cierto que se debe recurrir a la normativa complementaria para justamente dotar de contenido a estos requisitos como por el ejemplo qué se entiende por mercancía exportada. b) **“Infracción normativa: Inaplicación de la normativa que rige a al régimen de exportación como presupuesto necesario para gozar del beneficio de restitución arancelaria”** Refiere que al haberse realizado una interpretación errada y aislada del Decreto Supremo N° 104-95-EF es que se ha dejado de aplicar la totalidad del marco normativo en el que se circunscribe el Régimen de Drawback es el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. Añade, que para acogerse al régimen aduanero del drawback la normatividad legal aduanera exige que se sustente en una exportación cuya declaración aduanera de mercancías -código 41-, se encuentre regularizada. Por tanto, si un productor exportador solicita la aplicación del régimen de drawback teniendo como sustento una exportación cuya declaración aduanera no se encuentra regularizada, término que comprende que dicho trámite se encuentre concluido; resulta procedente que la aduana rechace la presentación de la respectiva solicitud de acogimiento al régimen del drawback o de restitución de derechos arancelarios. c) **“Infracción normativa: aplicación indebida del principio de especialidad”** Señala que la Sala refiere que para determinar los requisitos del beneficio por especialidad debe aplicarse el Reglamento de Restitución y no lo establecido en la Ley General de Aduanas. Precisa que rechaza categóricamente que tenga que aplicarse uno y dejarse sin efecto el otro, basados en un criterio de especialidad; ya que tanto el Decreto Supremo N° 104-95-EF Reglamento de Drawback, el Procedimiento INTA-PG.02, como la Ley y el Reglamento de la Ley General de Aduanas norman y desarrollan lo correspondiente al beneficio del Drawback, por lo que no considera que exista conflicto normativo, antinomia, superposición o colisión normativa, como erróneamente afirma la Sala. **Análisis de las causales denunciadas. Décimo tercero:** Se advierte que las causales denunciadas por las recurrentes se encuentran relacionadas, por lo que se efectuará el análisis en conjunto. Respecto a las causales descritas como a) y c) de la recurrente Sunat referidas a la inaplicación del artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053 y la inaplicación del artículo 84 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, así como la causal descrita como b) por parte del Tribunal Fiscal, referida a la inaplicación de la normativa que rige a al régimen de exportación como presupuesto necesario para gozar del beneficio de restitución arancelaria. De los fundamentos expuestos en las referidas causales por parte de las recurrentes, se puede advertir que en el fondo expresan su discrepancia con los fundamentos de la sentencia de vista, por lo que pretenden cuestionar el criterio desplegado por la Sala Superior, señalando la inaplicación de las normas que denuncian, sin señalar un nuevo fundamento a los señalados en la sentencia de vista, siendo así se enfatiza que esta Sala Suprema no es una tercera instancia. En ese sentido, esta Sala Suprema observa que los recurrentes no cumplen con describir bajo qué nuevo fundamento se sustenta las infracciones normativas que invocan. En ese sentido, las causales señaladas devienen



improcedentes, conforme a lo establecido en el literal a del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591. **Décimo cuarto:** En relación a las causales denuncias por la recurrente Sunat descritas como **b)** incorrecta interpretación de los artículos 60 y 61 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, **d)** incorrecta interpretación del Procedimiento General INTAPG. 07, y por parte del recurrente Tribunal Fiscal como **a)** Interpretación errónea de los requisitos para gozar del beneficio de restitución arancelaria, y **c)** Infracción normativa: aplicación indebida del principio de especialidad. Al respecto, si bien los recurrentes señalan una incorrecta interpretación de las normas señaladas, así como aplicación indebida del principio de especialidad, los argumentos expuestos en los recursos de casación, no respaldan sus hipótesis en sustento jurídico, doctrinario o de otro tipo. Asimismo, se precisa que, en cuanto interpretación errónea, la doctrina ha señalado que “Habría 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”<sup>8</sup>. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia, si bien 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<sup>9</sup>. Siendo así, se advierte que lo que en el fondo pretenden las recurrentes es cuestionar los criterios desplegados por Sala superior a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso, por lo que las causales señaladas devienen improcedentes, conforme a lo establecido en el literal a del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591. **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 lo previsto en los artículos 386, 388, 391 y 393 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 31591, de aplicación supletoria en el proceso contencioso administrativo, declararon: **IMPROCEDENTE** los recursos de casación interpuestos por (i) la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat mediante escrito del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (fojas trescientos noventa y uno) y por (ii) el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal mediante escrito del ocho de mayo de dos mil veintitrés (fojas quinientos veintinueve), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número diez de fecha diecisiete de abril de dos mil veintitrés (fojas trescientos sesenta y dos); en consecuencia, **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por Corporación de Industrias Plásticas S.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 Cabello Matamala. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

<sup>2</sup> 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

<sup>3</sup> “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.”

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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:

“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.

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

“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”.

<sup>8</sup> CARRIÓN LUGO, Jorge. El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRUJLEY, Lima, 2003, Página 5.

<sup>9</sup> Casación 9654-2015-Lima del tres de agosto de dos mil diecisiete

**C-2211753-14**

### CASACIÓN N° 05755-2022 LIMA

#### TEMA: IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS - IGV

**SUMILLA:** El artículo 1242 del Código Civil señala que el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Asimismo, los intereses compensatorios se encuentran gravados con el IGV, dado que resultan como contraprestación por el servicio financiero que presta el acreedor. En el presente caso, si bien en un primer momento las partes no pactaron tasa de interés aplicable respecto de la totalidad de los contratos de préstamo; con posterioridad, mediante Acta de Conciliación Financiera, del 6 de agosto de 2013, procedieron a fijar una tasa de interés de 2%, la cual se aplicaría a la totalidad de los préstamos, ascendentes a S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos). Por lo tanto, de conformidad con el Acta de Conciliación Financiera y de lo previsto en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Reglamento de Comprobantes de Pago, la obligación tributaria habría nacido en las fechas de vencimiento y, por ende, constituían ingresos gravados con el IGV.

**PALABRAS CLAVE:** intereses compensatorios, prestación de servicios, impuesto general a las ventas - IGV

Lima, cuatro de abril de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa 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, ha interpuesto recurso de casación la empresa demandante **Infraestructura & Servicios Contratistas Generales S.A.**, mediante escrito del quince de marzo de dos mil veintidós (folios 1821-1844 del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de febrero de dos mil veintidós (folios 1798-1813), que confirmó la sentencia apelada, emitida mediante resolución número doce, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1721-1736), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Demanda Mediante escrito del veintiocho de febrero de dos mil veinte (folios 34-55), la empresa demandante **Infraestructura & Servicios Contratistas Generales S.A.** interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló la siguiente pretensión: **Pretensión principal:** i. Solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10238-4-2019 en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140014216, en cuanto a los reparos al crédito fiscal del impuesto general a las ventas - IGV de enero a diciembre 2013. ii. Solicita la nulidad total de la Resolución de Intendencia N° 0150140014216. iii. Solicita la nulidad total de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0094453 a N° 012-003-0094464 y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0031257 a N° 012-002-0031268. Como argumentos de su demanda señala lo siguiente: **a)** El Tribunal Fiscal no meritó los efectos jurídicos de la cesión de créditos, pues consideró erróneamente que los

intereses a que hace referencia el Acta de Conciliación Financiera constituyen intereses compensatorios, ello debido a una interpretación errónea del agente fiscalizador respecto a los actos jurídicos que dieron origen al reparo realizado por la administración. **b)** A través de la cesión de derechos, las partes contratantes (Mestral y la demandante) extinguieron la obligación primigenia del pago de los mutuos, por lo que al haberse cedido los derechos se produjo una novación objetiva de la obligación inicialmente pactada (se sustituyó una obligación por otra) y esta novación se encuentra en el contrato de cesión, razón por lo que le resultaba aplicable el artículo 1278 del Código Civil. **c)** Asimismo, se produjo una confusión o consolidación, ello en aplicación de los artículos 1300 y 1301 del Código Civil, constituyéndose una forma de extinción de las obligaciones, razón por la que no debía devengarse ningún tipo de interés (compensatorio o moratorio). En el Acta de Conciliación Financiera se indicó que la tasa de interés mensual era del 2%, lo cual hace referencia a intereses moratorios y no a compensatorios, como erróneamente señaló la administración tributaria, pues ellos surgieron al no haberse cancelado en los periodos acordados el pago de la deuda por mutuo; y, respecto al supuesto de la intimidación en mora, refiere que esta fue requerida, razón por lo que la empresa Mestral cedió sus derechos respecto a las valorizaciones provenientes del contrato de obra, quedando así acreditada la intimidación, lo que hace que los intereses sean de carácter moratorio, por lo cual los referidos intereses no constituyen parte de la base imponible del IGV. **d)** Respecto al reparo por diferencias entre el registro de compras y las declaraciones de los periodos abril, mayo y diciembre 2013, argumenta que el Tribunal Fiscal no verificó si los comprobantes supuestamente omitidos fueron anotados por ella y no por un error del sistema de la administración, obviando los documentos que obran en el expediente administrativo. Esto llevó a que el colegiado arribe a consecuencias contrarias a la realidad y a los hechos, por lo que no motivó de manera adecuada su resolución, toda vez que la diferencia se produjo por un error en los libros electrónicos - PLE, esto es, por un error en el sistema. **e)** Con relación al reparo por adquisiciones anotadas en el registro de compras por duplicidad, refiere que en un momento se reconoció la existencia de doble facturación; no obstante, se tuvo que tener en cuenta que el derecho al crédito fiscal se debe ejercer en el periodo que corresponde a la hoja del registro de compras, documento en el que ha sido anotado, situación que no fue tomada en cuenta por el colegiado administrativo. **Contestaciones de la demanda** Mediante escrito del veintidós de junio de dos mil veinte, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (fojas 103 a 118). Señala los siguientes argumentos: **a)** La demanda resulta improcedente por ser incongruente, ello debido a que la demandante solicita como pretensión principal la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10238-4-2019, únicamente en el extremo que confirmó el reparo al crédito fiscal y no es materia de discusión el extremo que confirma la base imponible del IGV, por lo que resulta incongruente que solicite la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140014216, y de las resoluciones de determinación y de multa asociadas, ya que dichos actos administrativos comprenden reparos que no están en discusión. **b)** La demanda resulta improcedente por falta de conexión lógica entre los hechos y la pretensión, pues la demandante solicita la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10238-4-2019 respecto al extremo que confirma los reparos al crédito fiscal; sin embargo, en los fundamentos que sustentan su pretensión se advierte que el apartado B del escrito de la demanda (páginas 9-11) está cuestionando el reparo a la base imponible del IGV. **c)** La resolución del Tribunal Fiscal impugnada no es nula pues el reparo a la base imponible del IGV se sustentó en lo dispuesto por el inciso b) del artículo 1, en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3, y en los artículos 13 y 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ello en razón de que en el contrato de mutuo entre la demandante y la empresa Mestral S.A.C., en un primer momento, no se pactaron tasas de interés respecto a la totalidad de contratos, pero sí se pactó intereses en el Acta de Conciliación Financiera, donde se fijó una tasa de interés del 2%, que aplicó a la totalidad de los préstamos pactados. **d)** De conformidad con los artículos 1242 y 1333 del Código Civil, los intereses cuestionados no calificaban como moratorios, pues la demandante no probó que se hubiese constituido al deudor en mora, razón por la que los intereses pactados constituyen intereses compensatorios al tener naturaleza de contraprestación por la disponibilidad del dinero entregado, y por tanto son parte de la base imponible del IGV, por lo que el reparo fue acorde a ley. **e)** El Tribunal Fiscal ha realizado una adecuada y suficiente motivación al momento de emitir la resolución materia de demanda, pues ha valorado los medios

probatorios. Con relación a las diferencias detectadas, refiere que la demandante no cumplió con sustentar las diferencias observadas, pese de que le fue requerido por la administración; y que respecto al argumento de la demandante referido a que dicha diferencia se produjo debido a un error del Programa de Libros Electrónicos - PLE, refiere que los registros de compras electrónicos contienen los comprobantes de pago anotados por la propia demandante, los que posteriormente son autorizados por la administración, para finalmente emitir las constancias de recepción del sistema, con lo cual se efectúan las validaciones de lo registrado en el PLE. Tales constancias no fueron observadas por la demandante, siendo ella la única responsable de la información consignada en dichos libros contables, por lo que no resulta amparable lo alegado. **f)** Con relación a los comprobantes de pago por adquisiciones registradas por duplicado, señala que debe tomarse en cuenta que, mediante escrito del 13 de febrero de 2018, la demandante reconoce que la observación efectuada por la administración es correcta; y que, además, se advierte del registro de compras que la demandante anotó en dicho registro doblemente las Facturas N° 001-43743 y N° 001-43744, emitidas el 5 de noviembre 2013 por la empresa Fundación Moreno S.A.C., en los periodos de noviembre y diciembre 2013, los cuales fueron considerados en las declaraciones juradas de dicho tributo y periodos como crédito fiscal, por lo que el reparo fue acorde a ley. Mediante escrito del dieciocho de mayo de dos mil veinte, el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 77-88). Señala los siguientes argumentos: **a)** Respecto al reparo por ingresos omitidos, precisa que la materia controvertida radica en establecer la naturaleza jurídica de los intereses reconocidos en el Acta de Conciliación Financiera. Como antecedente, la demandante realizó préstamos a la empresa Mestral S.A.C., quien debió devolverlos en un plazo de 30 a 90 días, sin que se pactase ningún interés, salvo el que se pactó en el contrato de mutuo, en el que se estableció que se iba a devolver el préstamo con un 2% de interés. **b)** Con posterioridad, la demandante suscribió una cesión de derechos con la empresa Mestral S.A.C., por el que esta última cedió sus derechos de cobranza; y, según la adenda del contrato de cesión, se habría prestado el monto de S/ 1'000,000.00 (un millón de soles con cero céntimos), sin que se hubiese pactado aplicación de intereses al referido préstamo. Posteriormente, se realizó un Acta de Conciliación Financiera señalando que mediante los contratos de mutuo de 10 de septiembre, 23 de noviembre de 2010, y 17 de febrero, 10 de abril, 19 de mayo, 3 y 5 de agosto de 2011, la demandante le otorgó préstamos a la empresa Mestral S.A.C. por un importe total de S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos), sobre los cuales no se pactó ningún interés, a excepción del contrato de mutuo del 03 de agosto 2011, en la que se estableció la aplicación una tasa de interés de 2%. **c)** Del Acta de Conciliación Financiera, se observa que se generaría una tasa de interés del 2% devengados mensualmente según el cuadro de cálculo de intereses de deuda adjunto al expediente administrativo; por lo que, si bien se apreció que en un primer momento no se pactaron intereses respecto a la totalidad de los contratos de préstamos, mediante la referida acta se pactó la tasa de interés del 2% sobre la totalidad de los préstamos, esto es S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos). En dicho contexto, el interés pactado no corresponde a uno moratorio según los artículos 1242 y 1333 del Código Civil, toda vez que la demandante en ningún momento constituyó en mora al deudor, ya que el referido interés no se produce de manera automática, sino que requiere intimidación; además, la demandante no probó la constitución en mora y/o intimidación, por lo que el interés pactado constituyó uno compensatorio. Por tales motivos y conforme al artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas tal interés se encontraba gravado con el referido impuesto, por lo que el reparo efectuado por la SUNAT está debidamente fundamentado y arreglado a ley. **d)** Por otro lado, con relación al reparo por diferencia entre el registro de compras y las declaraciones juradas de los periodos de abril, mayo y diciembre, señala que, conforme a los incisos a) y b) del artículo 13 y 29 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los registros de compras electrónicos contienen los comprobantes de pago anotados por la propia demandante, los que luego son autorizados por la administración y, posteriormente, se emite una constancia de recepción del sistema mediante el cual se efectúa la validación efectuada en el PLE. Dicha constancia no fue observada por la demandante en su momento, por lo que era ella la única responsable de la información en los referidos libros contables, más aun cuando se observó que la demandante no presentó documentación que sustente sus operaciones realizadas; por lo que el reparo

fue acorde a ley. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia emitida mediante resolución número doce, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1721-1736), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La sentencia señaló los siguientes fundamentos: [...] Del reparo a la base imponible del IGV de los periodos enero a diciembre 2013 (ingresos omitidos por intereses compensatorios) [...] 5.6 De la documentación presentada, la cual fue evaluada por la propia Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se aprecia que la demandante con fechas 10 de septiembre y 23 de noviembre 2010, 17 de febrero, 19 de mayo, 3 de agosto, 10 de abril y 5 de mayo 2011 otorgó a Mestral SAC en mutuo el importe de S/ 16 604 000.00, lo que se aprecia en el Contrato de cesión de derechos, su adenda y el Acta de Conciliación Financiera. Asimismo, en esta última se aprecia que por el préstamo otorgado se pactó el pago de un interés con una tasa del 2% mensual, tal como se muestra a continuación: [...] 5.7 Asimismo, del Acta de Conciliación Financiera se observa que por los meses reparados, esto es, enero a diciembre 2013 (entre otros periodos) se debía de pagar conjuntamente con la cuota correspondiente el capital más los intereses en base al plazo establecido, razón que hace concluir que los intereses pactados constituían intereses compensatorios, tal como se muestra de la mencionada acta. 5.8 Por lo tanto, se puede inferir que los intereses pactados hacen referencia a intereses compensatorios, por lo que de conformidad a lo establecido por el inciso b) del artículo 1º, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º, artículo 13º y artículo 14º de la Ley del IGV, dichos intereses deberían de formar parte de la base imponible del IGV de los periodos de enero a diciembre de 2013. **Respecto a los intereses compensatorios y moratorios** 5.10 Es preciso indicar que de autos se aprecia el Contrato de Cesión de Derechos (fojas 29 a 31 del EJE), en el que se observa que la empresa Mestral SAC cedió a la demandante sus derechos de cobro respecto al contrato de obra que suscribió con EPS SEDACAJ, ya que la demandante había prestado ayuda financiera a Mestral con el fin de que esta última pueda ejecutar las obligaciones establecidas en el referido contrato de obra. 5.14 En tal sentido, se aprecia que el Acta de Conciliación Financiera determinó un interés compensatorio, toda vez que de la estructura para la devolución de los montos otorgados por parte de Mestral SAC a la demandante, tienen una naturaleza de contraprestación, ello debido a que la disponibilidad jurídica del dinero entregado devengan intereses en determinados días (28, 30 ó 31 días), ello en razón a uso, tal como se observa del cuadro que del mencionado acta, razones por las que se aprecia que no existe una interpretación errónea por parte del Tribunal Fiscal; en consecuencia, en aplicación a lo establecido por el inciso b) del artículo 1º, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º, artículo 13 y artículo 14 de la Ley del IGV, dichos intereses forman parte de la base imponible del IGV de los periodos de enero a diciembre 2013. Asimismo, se observa que el Colegiado Administrativo cumplió con merituar de manera adecuada el mencionado acta y los demás medios probatorios presentados, por lo que la alegado por la demandante en este extremo carece de sustento. 5.15 Por otro lado, resulta pertinente confirmar el fundamento de la RTF impugnada contenido en su página 07) en el sentido que el interés que refiere el Acta de Conciliación Financiera no califica como uno moratorio, pues no obra en autos que la demandante haya intimado en mora a Mestral SAC o que se haya constituido en mora a Mestral, mas aun cuando la demandante no acreditó un daño por parte de Mestral, ello de conformidad a lo establecido por el artículo 1333º del Código Civil. [...] 5.17 Como se ha venido señalando, del Acta de Conciliación Financiera y de su estructura se ha dejado establecido que el interés establecido en el mismo hace referencia a un interés compensatorio y no moratorio como erróneamente pretende sostener la demandante, mas aun cuando se tiene que la demandante no presentó documentos idóneos y pertinentes que demuestren lo contrario, por lo que lo alegado en este extremo por la demandante carece de sustento. 5.18 Ahora bien, respecto a la intimidación en mora, esta no se puede extraer del contrato de cesión de derechos como equivocadamente pretende argumentar la demandante, pues en el referido contrato solo se observa que la empresa Mestral SAC cede a la demandante sus derechos de cobro respecto al contrato de obra que suscribió con la EPS SEDACAJ, no pudiéndose interpretar de ello la intimidación en mora por parte de la demandante, más aun cuando la demandante no acreditó mediante documento alguno que sustente dicha alegación, por lo que lo alegado por la demandante en dicho extremo carece de sustento. 5.19 La demandante argumenta que no pudo devengarse ningún tipo de interés compensatorio o moratorio, pues mediante la cesión

de derechos extinguió la obligación primigenia del pago de los mutuos. 5.20 Al respecto y como se ha ido indicando precedentemente, mediante el contrato de cesión solo se cedió los derechos de cobranza que tenía Mestral en razón al contrato de obra suscrito por EPS SEDACAJ, no observándose cláusula alguna que prescriba la extinción de los contratos de mutuos, sino que solo se mostró el detalle de los montos de los mismos; asimismo, tal argumento recae en contradictorio pues en un primer momento la demandante argumenta que existen intereses moratorios; no obstante, en el presente alegato refiere que no existieron interés moratorios ni compensatorio, incurriendo en contradicciones, por lo que lo argumentado por la demandante en este extremo carece de todo sustento legal y válido. **Del reparo por diferencias entre el registro de compras y declaraciones de los periodos abril, mayo y diciembre 2013** [...] 5.22 Del procedimiento de fiscalización, se aprecia que la Administración Tributaria solicitó a la demandante que sustentara las diferencia entre el crédito fiscal anotado en el Registro de Compras y los importes consignados en las declaraciones juradas del IGV de abril, mayo, noviembre y diciembre 2013; sin embargo, la demandante no cumplió con presentarlos, argumentando que los montos de las diferencias detectadas correspondían a operaciones cuya documentación había sido extraviada, por lo que no pudo sustentar las diferencias detectadas en los registros de compras y lo declarado; sin perjuicio a ello, se observa que para el periodo de noviembre 2013, la demandante cumplió con presentar comprobantes de pago que sustentaron la diferencia observada solo para el referido mes (noviembre), razón por la que el Tribunal Fiscal levantó el reparo en dicho extremo. 5.23 Ahora bien, se puede observar que en fiscalización, la demandante presentó órdenes de compra, constancias de recepción de libros electrónicos y un archivo de texto denominado registro de compras, sin que haya presentado los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas en abril, mayo y diciembre 2013 (periodos materia del presente reparo) y que permitan verificar a la Administración los requisitos formales y sustanciales que le permitieron ejercer su derecho al crédito fiscal conforme a lo señala por los artículos 18º y 19º de la Ley del IGV, por lo que reparo ha sido conforme a Ley. [...] 5.25 Al respecto, es preciso establecer que el Colegiado valoró la documentación presentada por la demandante, ello en aplicación al artículo 141º del Código Tributario; por otro lado, respecto al error en el sistema de la Administración, se aprecia que la demandante no presentó documentación alguna que afirme tal hecho, mas aun cuando se tiene que ella contó con la constancia de recepción de sus registros electrónicos, los que no fueron observados por ella en su momento, por lo que tales argumentos no resultan ser amparados. **Del reparo crédito fiscal por comprobantes de pago registrados por Duplicado** [...] 5.26 De autos se aprecia que la Administración Tributaria reparó el crédito fiscal debido al registro doble de las facturas N° 001-43743 y 001-43744 en los periodos noviembre y diciembre 2013, lo cual fue aceptado por la demandante por lo que el reparo fue acorde a Ley. 5.27 Sin perjuicio a ello, de la RTF impugnada se aprecia que el Colegiado Administrativo ordenó a la Administración considere el importe determinado por la demandante en su declaración jurada presentada el 30 de abril 2018, declaración presentada con posterioridad a la notificación de la Resolución de Determinación (4 de abril 2018), por lo que no procede en esta instancia que se emita pronunciamiento respecto del referido reparo, toda vez que no se ha emitido un pronunciamiento firme en última instancia administrativa sobre el crédito fiscal reparado y extraído con posterioridad por la demandante mediante una nueva declaración jurada. [...] **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de febrero de dos mil veintidós (folios 1798-1813), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1721-1736), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. La sentencia señaló los siguientes fundamentos: [...] VIGÉSIMO PRIMERO.- Que, en lo atinente al reparo por comprobantes de pago por adquisiciones registrados por duplicado, cabe señalar lo siguiente: i) mediante el Punto 2 del Requerimiento número 0122180000226, obrante a folios ciento noventauno y ciento noventidós, la Administración indicó que del Registro de Compras (llevado mediante el Programa de Libros electrónicos) de los periodos de noviembre y diciembre del dos mil trece se advierte la duplicidad en la anotación de las operaciones detalladas en el Anexo No. 01 del mismo Requerimiento, obrante a folios ciento noventitres, por lo que le solicitó sustentar contable, tributaria y documentariamente la observación formulada; ii) en respuesta



a dicho Requerimiento, la contribuyente presentó el escrito obrante de folios doscientos treintinueve y doscientos treinta y dos, manifestando que se ha identificado que la posición de la Administración es correcta debido a que se efectuó la contabilización en dos meses (noviembre y diciembre); iii) ante ello, a través del Punto 2 del Resultado del Requerimiento número 0122180000226, obrante a folios ciento noventa y seis y ciento noventa y siete, la Administración señaló que la contribuyente reconoció la anotación de las operaciones contenidas en las Facturas N° 001-43743 y 001-43744, emitidas por Fundición Moreno S.A.C. el cinco de noviembre del dos mil trece, en el Registro de Compras llevado mediante el Programa de Libros Electrónicos de los meses de noviembre y diciembre del dos mil trece, por lo que procedió a reparar el Impuesto General a las Ventas de diciembre del dos mil trece por la doble anotación; iv) con fecha treinta de abril del dos mil dieciocho, la contribuyente presentó el Formulario Virtual PDT 621 N° 835358332, obrante de folios mil quinientos setenta y seis a mil quinientos setenta y nueve, mediante el cual rectificó el monto del crédito fiscal consignado en su declaración del Impuesto General a las Ventas (original) de noviembre del dos mil trece, deduciendo el importe observado de S/.39,493.00, declaración que surtió efectos con su presentación; y v) el Tribunal Fiscal, en la Resolución número 10238-4-2019, impugnada en este proceso, confirmó el reparo bajo análisis al verificar la existencia de comprobantes de pago anotados por duplicado en el Registro de Compras Electrónico de los períodos de noviembre y diciembre del dos mil trece, sin embargo, ordenó a la Administración considerar el importe determinado en la aludida declaración rectificatoria, mandato que se cumplió con la emisión de la Resolución de Intendencia número 0150150002355 del dos de marzo del dos mil veinte, obrante de folios mil quinientos treinta y cinco a mil quinientos cuarenta, en la cual se verifica que la Administración procedió a reconocer el crédito fiscal declarado por la contribuyente en el período noviembre del dos mil trece mediante formulario 0621 con número de orden 835358332 de fecha treinta de abril del dos mil dieciocho, y, en consecuencia, levantó el reparo efectuado en el período diciembre del dos mil trece al ya no existir duplicidad en el uso del crédito fiscal; VIGÉSIMO SEGUNDO.- Que, de los antecedentes reseñados con antelación, se infiere claramente que la empresa ahora accionante durante la fiscalización reconoció haber registrado las Facturas números 001-43743 y 001-43744, emitidas por Fundición Moreno S.A.C. el cinco de noviembre del dos mil trece, tanto en el mes de noviembre como en diciembre del dos mil trece, razón por la cual mediante la presentación del Formulario Virtual PDT 621 N° 835358332 procedió a rectificar su declaración jurada del Impuesto General a las Ventas del período de noviembre del dos mil trece, deduciendo el importe observado (S/.39,493.00); ergo, el reparo formulado por la Administración Tributaria resulta justificado y ceñido a derecho; VIGÉSIMO TERCERO.- Que, finalmente, resulta pertinente enfatizar que carece de sustento lo señalado por el A-quo en el ítem 5.27 de la sentencia recurrida, en cuanto a que no procede en dicha instancia que se emita pronunciamiento respecto del referido reparo, toda vez que no se ha emitido un pronunciamiento firme en última instancia administrativa sobre el crédito fiscal reparado y extraído con posterioridad por la demandante mediante una nueva declaración jurada, puesto que si bien es cierto en examen de la Resolución número 10238-4-2019 se advierte que el Tribunal Fiscal dispuso que la Administración Tributaria considerara el importe determinado en la declaración rectificatoria, no menos verdad es que previamente a dicho mandato se confirmó el reparo en cuestión al verificar la existencia de comprobantes de pago anotados por duplicado en el Registro de Compras Electrónico de los períodos de noviembre y diciembre del dos mil trece, por lo que resulta evidente que en el citado acto administrativo sí existe un pronunciamiento de fondo en relación al reparo; [...] Antecedentes administrativos a) Mediante Carta N° 170011575540-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121170000779, la administración tributaria dio inicio a un procedimiento de fiscalización respecto del IGV de los períodos de enero a diciembre de 2013. b) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización, la administración Tributaria realizó los siguientes reparos: i) reparo a la base imponible del IGV de los períodos de enero a diciembre de 2013, por intereses compensatorios por préstamos por S/. 2'861,600.00 (dos millones ochocientos sesenta y un mil seiscientos soles con cero céntimos); ii) reparo al crédito fiscal por diferencia entre el registro de compras y las declaraciones juradas de los períodos de abril, mayo, noviembre y diciembre de 2013; y iii) reparo al crédito fiscal por adquisiciones anotadas en el registro de compras por duplicado en el período diciembre 2013. c) En ese sentido, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0094453 a N° 012-003-0094464 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-

0031257 a N° 012-002-0031268, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. d) La demandante interpuso recurso de reclamación contra los precitados valores. Dicho recurso fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N° 0150140014216/ SUNAT el 28 de junio 2018, que declaró infundado el recurso de reclamación y ordenó proseguir con la cobranza de la deuda tributaria actualizada. e) La demandante interpuso recurso de apelación contra la precitada Resolución de Intendencia N° 0150140014216/SUNAT. Dicho recurso fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 10238-4-2020, del 08 de noviembre de 2019, que resolvió revocar la apelada en el extremo del reparo al crédito fiscal por diferencias entre lo registrado y lo declarado correspondiente al período noviembre 2013, y revocar la multa asociada en dicho extremo, confirmando en todo lo demás que contiene.

**Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación —vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y del artículo I del título preliminar y los numerales 4 y 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil; infracción normativa de lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en el literal a) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, por vulneración de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva; infracción normativa de lo previsto en los artículos 1295, 1302, 1402 del Código Civil; infracción normativa por aplicación indebida del artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por Decreto Legislativo N° 821 y modificada por Decreto Legislativo N° 1116; e infracción normativa de lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, modificada por Decreto Legislativo N° 1116, por vulneración de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva—, concierne a esta Sala Suprema determinar si los intereses pactados se encuentran afectos al IGV en el momento de su devengo; y si la Sala Superior infringió las precitadas normas, al confirmar la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

**Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del diecisiete de agosto de dos mil veintidós (folios 167-182 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante **Infraestructura & Servicios Contratistas Generales S.A.**, por las siguientes causales: a) Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo I del título preliminar y los numerales 4 y 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil b) Infracción normativa de lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en el literal a) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, por vulneración de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva c) Infracción normativa de lo previsto en los artículos 1295, 1302, 1402 del Código Civil d) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por Decreto Legislativo N° 821 y modificada por Decreto Legislativo N° 1116 e) Infracción normativa de lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por Decreto Legislativo N° 821, modificada por Decreto Legislativo N° 1116, por vulneración de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1 En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. 1.2 En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto

respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

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

**1.4** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. Análisis de las causales planteadas por la recurrente

**SEGUNDO. Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y del artículo 1 del título preliminar y los numerales 4 y 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil**

**2.1** Corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Constitución Política del Perú** Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. **Código Procesal Civil** Artículo 1.- Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso. Deberes. - Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso: 4. Decidir el conflicto de intereses o incertidumbre jurídica, incluso en los casos de vacío o defecto de la ley, situación en la cual aplicarán los principios generales del derecho, la doctrina y la jurisprudencia; [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. Contenido y suscripción de las resoluciones. **2.2** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La Sala Superior omitió pronunciarse sobre todos los agravios sustentados por la empresa, respecto a la apreciación de los actos jurídicos materia de controversia, principio de no confiscatoriedad y concepto de devengados. Con ello, afectó los derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva. **b)** La sentencia de vista no contiene pronunciamiento sobre los reparos por diferencias entre el registro de compras y las declaraciones juradas, a pesar de que ello fue invocado en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia. Asimismo, la Sala Superior tampoco analizó si el Tribunal Fiscal denegó la apelación administrativa (en dicho extremo) únicamente por considerar que los registros de compras electrónicos contenían comprobantes de pago anotados por la empresa. Es decir, sin verificar que tales comprobantes (supuestamente omitidos) sí habían sido anotados, y sin considerar que el error se encuentra en la lectura del sistema de la administración tributaria de los libros electrónicos. **c)** Respecto al reparo por crédito fiscal de comprobantes de pago registrados por duplicado, la sentencia de primera instancia señaló que no podía emitir pronunciamiento sobre dicho extremo porque en instancia administrativa no se encontraba firme. Si bien la sentencia de vista sí se pronuncia al respecto, no toma en cuenta que, en un primer momento, la empresa reconoció la existencia de doble facturación en los meses de noviembre y diciembre, así como que el derecho al crédito fiscal se ejerce en el periodo al que corresponde la hoja del registro de compras. Por tanto, la Sala Superior no ha resuelto conforme a ley, por lo que ha incurrido en causal de nulidad al no pronunciarse sobre todos los puntos expuestos en la apelación.

**2.3** El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los

derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso. **2.4** El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. **2.5** Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, se ha pronunciado de la siguiente manera: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. **2.6** En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N° 1465-2007 Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que: La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente. **2.7** La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto<sup>4</sup>, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera<sup>5</sup>. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión<sup>6</sup>. **2.8** En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria. **2.9** El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. **2.10** De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **2.11** En el caso concreto, la recurrente señala que la sentencia de vista omitió pronunciarse sobre todos los agravios señalados por la empresa, respecto a la apreciación de los actos jurídicos materia de controversia, al principio de no confiscatoriedad y al concepto de devengado. Asimismo, precisa que dicha omisión afectó sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva. **2.12** Con relación a este extremo alegado por la recurrente, se verifica que, en el fundamento tercero de la sentencia recurrida, la Sala de mérito

ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda. Asimismo, en el considerando quinto estableció que la controversia radicaba en determinar **i)** si el reparo por ingresos omitidos derivados de los intereses compensatorios reconocidos en el Acta de Conciliación Financiera se halla conforme a ley; **ii)** si los reparos por diferencias entre el registro de compras y las declaraciones de los periodos abril, mayo y diciembre de 2013 es conforme a derecho; y **iii)** si el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago registrados por duplicado se halla formulado conforme a ley. De otro lado, en los considerandos sexto al vigésimo cuarto de la sentencia de vista, el ad quem realizó el análisis del caso concreto. **2.13** En línea con lo señalado precedentemente, la sentencia de vista señaló que la contribuyente no ha desvirtuado en modo alguno los fundamentos de los reparos formulados por la administración tributaria y que sustentan a su vez los actos administrativos impugnados en este proceso. Así, con relación al reparo señalado en el punto **i)** del acápite anterior, señaló que la contribuyente no reconoció como ingresos los intereses compensatorios devengados por los préstamos otorgados a la empresa Mestral S.A.C.; en cuanto al segundo reparo señalado en el punto **ii)**, indicó que existían diferencias entre lo registrado en el registro de compras electrónico y lo consignado en las declaraciones efectuadas por los periodos de abril, mayo y diciembre del dos mil trece; y, finalmente, en cuanto al tercer reparo señalado en el punto **iii)**, señaló que se había efectuado un doble registro de un comprobante de pago por el importe de S/ 39,493.23 (treinta y nueve mil cuatrocientos noventa y tres soles con veintitrés céntimos). **2.14** Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se advierte que el colegiado superior se ha pronunciado sobre todos los aspectos vinculados a la controversia. Asimismo, ha emitido un pronunciamiento motivado respecto de los tres reparos formulados por la administración tributaria. **c.15** De otro lado, se verifica que la infracción de carácter procesal invocada, si bien denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, tiene una fundamentación que se sustenta en argumentos de fondo vinculados a la valoración de los hechos y de los medios probatorios realizados por las instancias de mérito con relación a los siguientes reparos: **i)** ingresos omitidos derivados de los intereses compensatorios, **ii)** diferencias entre el registro de compras y las declaraciones de los periodos abril, mayo y diciembre de 2013, y **iii)** crédito fiscal por comprobantes de pago registrados por duplicado; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino la valoración de los hechos realizada por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto. **2.16** Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza sustantiva, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema. **2.17** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Se cauteló y respetó el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, y se constata además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.18** Por tanto, corresponde declarar **infundada** la causal procesal denunciada. Análisis de las causales sustantivas **TERCERO.** Infracción normativa de lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y en el literal a) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, por vulneración de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva; infracción normativa de lo previsto en los artículos 1295, 1302, 1402 del Código Civil; infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 14 y 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobada por Decreto Legislativo N° 821 y modificada por Decreto Legislativo N° 1116 **3.1.** Citemos los dispositivos legales cuya infracción de alega: Constitución Política del Perú Principio de Legalidad Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear,

modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...] No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. **Texto Único Ordenado del Código Tributario** NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; [...] **Código Civil** Artículo 1295.- Extinción de obligación por condonación De cualquier modo, que se pruebe la condonación de la deuda efectuada de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, se extingue la obligación, sin perjuicio del derecho de tercero. Artículo 1302.- Noción Por la transacción las partes, haciéndose concesiones recíprocas, deciden sobre algún asunto dudoso o litigioso, evitando el pleito que podría promoverse o finalizando el que está iniciado. Con las concesiones recíprocas, también se pueden crear, regular, modificar o extinguir relaciones diversas de aquellas que han constituido objeto de controversia entre las partes. La transacción tiene valor de cosa juzgada. Artículo 1402.- Objeto del contrato El objeto del contrato consiste en crear, regular, modificar o extinguir obligaciones. **Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo** ARTÍCULO 14.- VALOR DE VENTA DEL BIEN, RETRIBUCIÓN POR SERVICIOS, VALOR DE CONSTRUCCIÓN O VENTA DEL BIEN INMUEBLE 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. [...] ARTÍCULO 26.- DEDUCCIONES DEL IMPUESTO BRUTO Del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá: a) El monto del Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido; Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes. b) El monto del Impuesto Bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituído, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda; c) El exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago, siempre que el sujeto demuestre que el adquirente no ha utilizado dicho exceso como crédito fiscal. Las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento. **3.2** Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: **a)** En los considerandos sexto al décimo tercero de la sentencia de vista, se vulneran los derechos fundamentales protegidos en las normas denunciadas, dado que, en cualquiera de las hipótesis que asuma la empresa, no se configura la base imponible sobre la cual se pretende determinar el impuesto materia de litis. **b)** En los ítems i) y ii) de la cláusula décimo tercera de la sentencia recurrida, se afirma que hubo una reducción en el concepto de intereses; sin embargo, no se aplica dicho concepto en la decisión. Por tanto, se ha vulnerado el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. **c)** La sentencia de vista ha vulnerado los principios de legalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva. Precisa que la administración tributaria y la Sala Superior han vulnerado el principio de no confiscatoriedad porque se ha afectado irrazonablemente el patrimonio de la empresa, al cobrar un impuesto que no existe en la realidad, en tanto —según el Acta del Conciliación Financiera— las



partes contratantes decidieron eliminar el concepto de intereses o, en el peor de los casos, reducirlo. **d)** Se ha desnaturalizado el objeto de los actos jurídicos objeto de análisis, ya que en ninguno de estos se pactaron intereses, sino que solo fueron mencionados en la parte introductoria del Acta del Conciliación Financiera. Además, los intereses fueron dejados sin efecto, esto es, fueron extinguidos, por lo que no se configuró el nacimiento de la obligación entre las partes y, por ende, los supuestos intereses no pueden servir de base imponible para la aplicación del impuesto que se exige. **e)** Tanto la administración tributaria como la Sala Superior han sostenido que los intereses tendrían calidad de compensatorios y que se habrían generado en septiembre de dos mil trece con la referida Acta de Conciliación Financiera. Ante ello, la empresa considera que no se ha efectuado una revisión correcta de los actos jurídicos, con lo que se infringe los artículos 1295 y 1402 del Código Civil. **f)** Si se toma en cuenta la naturaleza de dicho acto jurídico, estaríamos ante una transacción, que es una forma de extinción de obligaciones, conforme al artículo 1302 del Código Civil. Además, en el supuesto negado de que se sostuviera que sí existieron intereses, su naturaleza sería moratoria, en atención al incumplimiento acontecido. **g)** La obligación de pago de intereses nunca surgió, por lo que la Sala Superior erradamente consideró a dicho concepto como parte de la base imponible del impuesto general a las ventas, de acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a partir de lo cual ratificó la decisión de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal. **h)** Considerando que en el Acta de Conciliación Financiera no se pactaron intereses, y que, aun si se asumiera lo contrario, dicho concepto se referiría a intereses compensatorios, se concluye que estos nunca se devengaron porque las partes optaron por eliminarlos en dicho acto jurídico. Es decir, el efecto nunca llegó a la empresa, motivo por el cual no puede aplicarse como base imponible. En consecuencia, la sentencia de vista aplica incorrectamente el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. **i)** En el supuesto negado de que se considere que se pactaron intereses compensatorios en lugar de moratorios, precisa que, en el numeral 2 del Acta de Conciliación Financiera, se indica que los intereses no fueron cobrados al acordarse la reducción de la totalidad de estos. En otras palabras, la base imponible de los intereses fue ajustada al ciento por ciento (100%), por lo que no existe deuda por pagar. **j)** Partiendo de lo regulado en el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuando se trata de una prestación de servicio ejecutada, respecto de la cual, en una oportunidad posterior, se acuerda dejar sin efecto la obligación de pago de la retribución, procede que se emita una nota de crédito por concepto de descuento para consignar la rebaja integral del monto de la contraprestación anotado en el comprobante de pago que acredita la prestación del servicio (criterio confirmado por el Informe N° 250-2009/SUNAT). **k)** Por tanto, el supuesto débito fiscal generado por los intereses que la administración tributaria califica como compensatorios, debió ajustarse en un cien por ciento (100%), al haberse pactado su reducción (vía descuento) en el Acta de Conciliación Financiera. Sobre el principio de legalidad y reserva de ley 3.3 Sobre el contenido del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: Expediente N° 02835-2010-PA/TC 33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad. [...] 3.4 De otro lado, sobre el contenido del principio de legalidad y reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente: **Expediente N° 2302-2003-AA/TC** 32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución. 33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica "no taxation without representation" —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el

artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. 34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo solo puede realizarlo mediante decreto legislativo. 35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia. La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...] 3.5 No obstante, el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina constitucional. En este sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional<sup>7</sup>, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad<sup>8</sup>; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley<sup>9</sup>. 3.6 Sobre el principio de legalidad - reserva de ley, esta Sala Suprema establece las siguientes reglas<sup>10</sup>: **a)** Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias. **b)** La norma que establece los elementos del tributo debe determinar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo. **c)** Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria. **d)** El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas. **e)** No se vulneran los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella. 3.7 Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones<sup>11</sup>: **a)** Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. **b)** Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes. **c)** Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes. **d)** Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta. Interpretación de las normas tributarias (normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario) 3.8 Con relación a la interpretación de las disposiciones tributarias, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario ya citada refiere lo siguiente: **i)** para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; **ii)** mediante interpretación, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de

los señalados en la ley. 3.9 Entre las variadas concepciones sobre la interpretación, Guastini<sup>12</sup> refiere que, con la palabra “interpretación”, nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). En este mismo sentido, debemos señalar también —de acuerdo con Tarello— que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso) y otras al resultado o producto de tal actividad<sup>13</sup>. 3.10 En el ámbito tributario, existen diversos métodos de interpretación de las normas; no obstante, en un Estado constitucional de derecho, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes no pueden contravenir la Constitución Política del Estado, los principios y los derechos fundamentales. 3.11 En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación, supone observar los siguientes requisitos: **a)** La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio de reserva de la ley previsto por la norma IV del título preliminar del Código Tributario y por el propio Tribunal Constitucional<sup>14</sup>, en cuanto la potestad de crear tributos, establecer sanciones o la extensión de disposiciones tributarias es una atribución que la debe ejercer el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación al Poder Ejecutivo) y no el Poder Judicial mediante una actividad interpretativa. **b)** Esta disposición normativa prohibitiva reduce la actividad interpretativa del órgano jurisdiccional a efectos de proscribir aquellas técnicas que permitan la creación de tributos en vía de interpretación. En esta medida, se proscriben algunas técnicas para construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía o el argumento a fortiori<sup>15</sup>. **c)** Asimismo, con la creación judicial del derecho, en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Normas aplicables al caso concreto 3.12 El inciso b) del artículo 1 y el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado mediante Decreto Legislativo N° 821, prescribe que se encuentra gravada con dicho impuesto la prestación o utilización de servicios en el país, entendiéndose por servicio toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto. 3.13 Por su parte, el inciso b) del artículo 13 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que la base imponible del IGV está constituida por el total de la retribución en la prestación o utilización de servicios. 3.14 Asimismo, el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala lo siguiente: **ARTÍCULO 14.- VALOR DE VENTA DEL BIEN, RETRIBUCIÓN POR SERVICIOS, VALOR DE CONSTRUCCIÓN O VENTA DEL BIEN INMUEBLE** 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] 3.15 Del mismo modo, conforme a lo señalado por el inciso c) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero. 3.16 Del mismo modo, el inciso d) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que se entiende por fecha en que se emita el comprobante de pago la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero. 3.17 Finalmente, el inciso 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 233-2008/SUNAT, prescribe que, en la prestación de

servicios, el comprobante de pago deberá ser entregado cuando se culmine el servicio; cuando se perciba la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido; o cuando venza el plazo o cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponde cada vencimiento; lo que ocurra primero. Análisis del caso concreto 3.18 En el presente caso, mediante anexos números 1.1 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0094453 a N° 012-003-0094464, la administración tributaria reparó el débito fiscal del IGV de enero a diciembre de 2013 por intereses de préstamos otorgados no facturados. En efecto, señaló que la recurrente no reconoció como ingresos los intereses compensatorios devengados por los préstamos otorgados a la empresa Mestral S.A.C. por el importe de S/ 2'861,600.00 (dos millones ochocientos sesenta y un mil seiscientos soles con cero céntimos); para ello, se sustentó en los Resultados de los Requerimientos N° 0122170002859 y N° 0122180000131. Asimismo, la administración sustentó el referido reparo en el inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. 3.19 Al respecto, tenemos que la recurrente celebró **cuatro contratos de préstamo de colaboración empresarial para ejecución de obra** suscritos con la empresa BM3 Obras y Servicios S.A. (hoy Mestral S.A.C. En Liquidación) con fechas 23 de noviembre de 2010, 17 de febrero, 19 de mayo y 3 de agosto de 2011. Mediante los referidos contratos, la recurrente otorgó a aquella préstamos por diversas sumas de dinero, las cuales debían ser devueltas en un plazo entre 30 a 90 días, no habiéndose pactado ningún tipo de interés, salvo en el contrato del 3 de agosto de 2011, en el cual se pactó que se devolvería el préstamo más el interés del 2% en treinta días contados a partir de la fecha en que se firmó el citado contrato. 3.20 Ahora bien, mediante **Contrato de Cesión de Derechos**, del 5 de agosto de 2011, la empresa Mestral S.A.C. (antes BM3 Obras y Servicios Sucursal Perú) cedió en favor de la recurrente los derechos de cobranza de todos los pagos que recibiría por concepto del Contrato de Obra N° 047-2010-GG/EPS SEDACAJ, hasta que la liquidación de la obra quede consentida y pagada. El referido contrato de cesión de derechos tenía su origen en los préstamos otorgados por la recurrente en favor de Mestral S.A.C. por el importe total de S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos, y en dicha cesión se pactó una tasa de interés simple de 2%. Asimismo, mediante la Adenda N° 1 del referido contrato se incrementó el importe adeudado en S/ 1'000,000.00 (un millón de soles con cero céntimos), el cual no estaba sujeto a intereses. 3.21 Posteriormente, mediante el documento denominado **Acta de Conciliación Financiera**, del 06 de agosto de 2013, la empresa Mestral S.A.C. y la recurrente pactaron la aplicación de una tasa de interés mensual del 2% sobre el monto primigenio de la deuda ascendente a S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos). Asimismo, en el cuadro denominado “Cálculo del interés de la deuda”, contenido en la página dos del acta en referencia, se señaló que los intereses se generarían a partir del mes siguiente a la fecha del contrato de cesión de derechos, esto es, a partir del 5 de septiembre de 2011 y que los mismos se irían devengando mensualmente hasta el 7 de enero de 2014. Además, en dicho documento se dejó constancia de que las partes llegaron a los siguientes acuerdos: determinaron un estado de deuda pendiente de pago a favor de la empresa Infraestructura y Servicios Contratistas Generales S.A. ascendente a S/ 21'829,476.07 (veintiún millones ochocientos veintinueve mil cuatrocientos setenta y seis soles con siete céntimos), y acordaron la reducción de la totalidad de intereses calculados hasta la fecha de pago, los cuales ascienden a la suma de S/ 7'342,196.79 (siete millones trescientos cuarenta y dos mil ciento noventa y seis soles con setenta y nueve céntimos). Asimismo, acordaron la reducción del 4% de la deuda pendiente sobre el principal, la misma que asciende a la suma de S/ 664,160.00 (seiscientos sesenta y cuatro mil ciento sesenta soles con cero céntimos); por lo tanto, se determinó como saldo pendiente de pago el importe de S/ 13'800,000.00 (trece millones ochocientos mil soles con cero céntimos), obtenido por redondeo. 3.22 Además, mediante Acta de Conciliación Financiera, las partes reconocieron la existencia y cuantía de la deuda (contenida en el referido contrato y la adenda), y que la adquisición de maquinaria, transporte y puesta en operación por la suma de S/ 4'844,000.00 (cuatro millones ochocientos cuarenta y cuatro mil soles con cero céntimos) se consideraría como una amortización del préstamo, por lo que el importe de la deuda principal disminuiría de S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos) a S/ 11'760,000.00 (once millones setecientos sesenta mil soles con cero céntimos), a partir del 5 de enero de 2012, constituyéndose este nuevo importe como

la base del cálculo de los intereses pactados. 3.23 De todo lo antes expuesto y del Acta de Conciliación Financiera, del 06 de agosto de 2013, se advierte que las partes procedieron a reconocer que a partir del mes siguiente a la fecha del contrato de cesión de derechos antes citado (05 de septiembre de 2011) se generaría el pago de intereses a una tasa mensual de 2%. Dichos intereses se irían devengando mensualmente hasta el 07 de enero de 2014, conforme se aprecia del cuadro denominado "Cálculo del interés de la deuda". 3.24 En ese sentido, si bien en un primer momento las partes no pactaron tasa de interés aplicable respecto de la totalidad de los contratos de préstamo, una vez que se vencieran los plazos, mediante la precitada acta, procedieron a fijar una tasa de interés de 2%, la cual se aplicaría a la totalidad de los préstamos ascendentes a S/ 16'604,000.00 (dieciséis millones seiscientos cuatro mil soles con cero céntimos). 3.25 Por las consideraciones antes expuestas, de conformidad con el acta de conciliación financiera y de lo previsto en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Reglamento de Comprobantes de Pago, la obligación tributaria habría nacido en las fechas de vencimiento y por ende constituían ingresos gravados con el IGV. 3.26 Por lo tanto, la recurrente no ha acreditado la infracción normativa del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y el literal a) de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, en tanto la contribuyente, en el Acta de Conciliación Financiera, del 6 de agosto de 2013, pactó una tasa de interés del 2% sobre los préstamos otorgados a la empresa Mestral S.A.C. 3.27 De otro lado, la recurrente señala que la Sala Superior ha sostenido que los intereses tendrían calidad de compensatorios y que se habrían generado en septiembre de 2013, con la referida Acta de Conciliación Financiera. Ante ello, considera que no se ha efectuado una revisión correcta de los actos jurídicos, con lo que se infringe los artículos 1295 y 1402 del Código Civil. Señala también que, si se tomara en cuenta la naturaleza del Acta de Conciliación Financiera, del 6 de agosto de 2013, se determinaría que es una transacción, que es una forma de extinción de obligaciones, conforme al artículo 1302 del Código Civil. 3.28 Al respecto, el artículo 1242 del Código Civil señala que el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien y es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. 3.29 Las diferencias entre una y otra clase de intereses son explicadas por Felipe Osterling de la siguiente forma: "El interés compensatorio tiene como único propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo que se produzca un enriquecimiento indevido en favor de una parte e imponiendo a quien aprovecha del dinero o de cualquier otro bien una retribución adecuada por su uso"<sup>16</sup>. De otro lado, señala que el interés moratorio "es debido por la circunstancia del retraso doloso o culposo en el cumplimiento de la obligación por parte del deudor. Su función es indemnizar la mora en el pago"<sup>17</sup>. 3.30 Ahora bien, los intereses compensatorios se encuentran gravados con el IGV, dado que este tipo de intereses está vinculado con el valor de los bienes o servicios cuando las partes acuerdan que el pago se efectuará a plazos, supuesto en el cual los intereses resultan como contraprestación por el servicio financiero que presta el acreedor. 3.31 En el caso, del Acta de Conciliación Financiera y de su estructura se verifica que el interés establecido en el mismo hace referencia a un interés compensatorio y no moratorio, como erróneamente pretende sostener la recurrente. Asimismo, es pertinente precisar que la recurrente no presentó documentos que demuestren que el interés materia de controversia es moratorio. 3.32 Por todas las consideraciones antes señaladas, esta Sala Suprema verifica que la sentencia de vista no ha desnaturalizado el objeto de los actos jurídicos objeto de análisis. Además, la recurrente no sustentó que los intereses hubieran sido dejados sin efecto. Por lo que tampoco se ha demostrado la infracción normativa de los artículos 14 y 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. 3.33 Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas de naturaleza material denunciadas 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 **Infraestructura & Servicios Contratistas Generales S.A.**, mediante escrito del quince de marzo de dos mil veintidós (folios 1821-1844). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de febrero de dos mil veintidós (folios 1798-1813), que confirmó la sentencia de apelada (folios 1721-1736), 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 **Infraestructura & Servicios Contratistas Generales S.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. BURNIO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

- <sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.
- <sup>4</sup> ATIENZA, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación. Lima, Palestra Editores: p. 61.
- <sup>5</sup> MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores: p. 184.
- <sup>6</sup> IGARTUA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima, Palestra-Temis: p. 2.
- <sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.
- <sup>8</sup> Así, refiere Romero-Flor:  
En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.  
ROMERO-FLOR, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En *Dixi*, Vol. 15, N° 18: p. 52.  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572669>
- <sup>9</sup> Sobre los significados del principio de reserva de ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:  
La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Solo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser "delegadas" mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser "deslegalizadas", esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.
- <sup>10</sup> Se resume lo expuesto por la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-891/12.
- <sup>11</sup> ROMERO-FLOR, op. cit., p. 53.
- <sup>12</sup> GUASTINI, Ricardo (2015). "Interpretación y construcción jurídica". En *Isonomía*, N° 43, p. 12.
- <sup>13</sup> Por ejemplo, en enunciados del tipo "Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación", la palabra "interpretación" denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma "actividad interpretativa"). Por el contrario, en enunciados del tipo "De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva", la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La "interpretación" en cuanto actividad es un proceso mental. La "interpretación" en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.  
Tarello Citado por GUASTINI, *Ibidem*, p. 13.
- <sup>14</sup> Sentencia recaída en el Expediente N° 02835-2010-PA/TC:  
33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.  
Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.



<sup>15</sup> Con la expresión “normas implícitas” me refiero a aquellas normas que no han sido formuladas por autoridad normativa alguna: normas que no pueden ser consideradas como significados (plausibles) o como implicaciones lógicas de ninguna disposición normativa determinada. Por medio de la construcción de normas implícitas los intérpretes llevan a cabo una actividad legislativa disimulada. Y esto constituye la parte principal y más importante del trabajo de los juristas.

GUASTINI, op. cit., p. 36

<sup>16</sup> OSTERLING, Felipe (1988). Las obligaciones. Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 140.

<sup>17</sup> Ibidem, p.140.

C-2211753-15

## CASACIÓN Nº 04482-2022 LIMA

### TEMA: APOORTE POR REGULACIÓN

**SUMILLA:** En el caso concreto y atendiendo a la naturaleza del servicio, se verifica que no existe compraventa de gas natural, y lo que se configura es una prestación de servicios por compresión de gas, conforme se detalla expresamente en el contrato analizado y las facturas emitidas.

**PALABRAS CLAVE:** servicios de compresión de gas, aportes por regulación, compraventa de gas natural

Lima, dos de mayo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados han interpuesto los siguientes recursos de casación: **i) Pluspetrol Lote 56 S.A.**, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (folios 1009-1187 del expediente judicial electrónico -EJE<sup>15</sup>), y **ii) el Tribunal Fiscal**, mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (folios 999-1007), ambos contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno, 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 (folios 967-988), que confirmó la sentencia apelada emitida mediante resolución número veinticuatro, del treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno (folios 679-696), que declaró fundada en parte la demanda. Antecedentes Demanda Mediante escrito del dieciséis de julio de dos mil dieciocho (folios 14-34), el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin) interpuso demanda contencioso administrativa, solicitando como peticitorio lo siguiente (de forma resumida): **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2609-3-2018, que revoca la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas Nº 464-2016-OS/GAF, del 27 de octubre de 2016, y deja sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 35-2016-RD-OS-ADIN a Nº 46-2016-RD-OS-ADIN y las Resoluciones de Multa Nº 23-2016-RM-OS-ADIN a Nº 34-2016-RM-OS-ADIN, con lo que contraviene la normativa establecida y vulnera el debido proceso (debido procedimiento en sede administrativa). **Segunda pretensión principal:** Solicita que se ordene al Tribunal Fiscal emitir un nuevo pronunciamiento y merite nuevamente los medios probatorios aportados por la misma contribuyente a fin de poder salvaguardar el debido proceso y llegar a la verdad material. En ese sentido, solicita se reconozca los pagos recibidos por concepto de compresión de gas natural dentro de la base imponible del aporte por regulación de los periodos enero a diciembre de 2012. Sostiene los siguientes argumentos principales: **a)** La norma de creación del aporte por regulación establece como sujetos pasivos de tributo a las empresas sujetas al ámbito de los organismos reguladores. En el caso, Osinergmin se encuentra facultado a recaudar el aporte por regulación que comprende a las actividades relacionadas con el subsector hidrocarburos —como el caso de las empresas que producen gas natural— para el mejor cumplimiento de sus fines. Las obligaciones de pago nacidas en virtud de la ley, las cuales tienen naturaleza coactiva, pues no media para su establecimiento la voluntad de las empresas obligadas al pago. **b)** Sobre el aporte por regulación por la venta de gas natural, refiere que si bien la contribuyente señala que no ha realizado una venta de gas natural, sino que se ha brindado el servicio de compresión, sin embargo, mediante contrato y las facturas emitidas se ha determinado que la operación realizada ha sido una venta de gas natural. Esta última ha sido gravada por el aporte por regulación, establecido mediante Decreto Supremo Nº 045-2005-EM. **c)** Respecto a las Resoluciones de Multa Nº 23-2016-RM-OS-ADIN a Nº 34-2016-RM-OS-ADIN, ellas fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el

numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respecto del aporte por regulación correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2012. **Contestaciones de la demanda El Ministerio de Economía y Finanzas**, a través de su Procuraduría Pública, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda (folios 69-83) con los siguientes fundamentos: **a)** Refiere que no corresponde el reparo por la prestación del servicio de compresión de gas natural efectuada con Perú LNG S.R.L. (en adelante, PLNG) por omisión al pago del aporte por regulación del periodo 2012, en tanto se encuentra acreditado que el demandante reparó operaciones que no se encontraban afectas al aporte por regulación. **b)** Está acreditado que el demandante reparó operaciones que no se encontraban afectas al aporte por regulación; en tanto, de la revisión del “Contrato de servicios de compresión” las partes Upstream se comprometen a brindar a favor de PLNG el servicio de compresión de gas natural, estableciéndose que el detalle del servicio y la compensación mensual por dicho servicio será cancelado de acuerdo al referido contrato. En consecuencia, se aprecia del citado contrato que los servicios de compresión que brindan las partes Upstream (dentro de las cuales se encuentra la recurrente) a favor de PLNG eran pagados mensualmente por esta última, estableciéndose únicamente para efectos del cálculo de la compensación mensual una serie de costos variables y fijos, entre los cuales se encontraba como costo variable el concepto denominado por las partes “Generación de Energía”, que conforme se ha indicado corresponde al consumo de energía de la planta compresora y se establece en un porcentaje del 21% del total de energía que genera dicha planta, la misma que se traduce en el consumo de gas natural de las partes Upstream para brindar el servicio. **c)** Refiere que dicho concepto y los otros que forman parte del costo del servicio de compresión, están vinculados al servicio pactado, y no puede señalarse, como hace la administración, que el consumo de gas natural para brindar el servicio sea considerado como una venta sujeta al pago del aporte por regulación. **d)** Por todo ello, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02609-3-2018 no se encuentra incurso en alguna de las causales de nulidad. **Pluspetrol Lote 56 S.A.** contesta la demanda (folios 89-160) con los siguientes fundamentos: **a)** Es erróneo que la operación se trate de una venta de gas gravada con el aporte por regulación. Asimismo, refiere que las empresas productoras de gas natural (como la recurrente) e imputadas con el aporte por regulación, antes del 20 de diciembre de 2013 (entrada en vigencia del Decreto Supremo Nº 127-2013-PCM) no estuvieron obligadas a su pago, siendo que todas las normas que sustentaron ese cobro vulneraron el principio de reserva de ley. **b)** El Osinergmin se equivoca al señalar que el Tribunal Fiscal vulneró el principio de motivación, toda vez que el colegiado administrativo sí explicó las razones por las que la operación observaba no calificaba como venta de combustible gravada con el aporte por regulación. Asimismo, señala que la forma de facturación no puede llevar a desconocer la naturaleza de la operación, teniendo en consideración que el propio contrato de servicio demuestra que en modo alguno puede tratarse de una venta de combustible susceptible de ser gravada por el aporte de regulación. **c)** En consecuencia, el servicio de compresión no puede calificar como una venta de gas, ya que no existe una entrega del mismo, sino un autoconsumo de gas necesario para la prestación del servicio de compresión. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia contenida en la resolución número veinticuatro, del treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno (folios 679-696), el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada en parte la demanda**; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02609-3-2018, del 6 de abril de 2018, que revocó la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas Nº 464-2016-OS/GAF, del 27 de octubre de 2016, y dejó sin efecto las resoluciones de determinación y resoluciones de multa emitidas por aportes por regulación de enero a diciembre de 2012 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, corresponde incluir los pagos recibidos por concepto de compresión dentro de la base imponible del aporte por regulación de los periodos enero a diciembre de 2012. Asimismo, precisa que no corresponde ordenar al Tribunal Fiscal que emita un nuevo pronunciamiento y merite nuevamente la normativa que regula dicho concepto, por considerar que: **a)** De la revisión de la resolución impugnada, se tiene que el Tribunal Fiscal valoró los hechos correspondientes (sobre la base del contrato y las facturas), remitiéndose a un criterio vertido con anterioridad, en el que se analizó la misma documentación, por lo que la Resolución Nº 02609-3-2018 sí expresó las razones que sustentan la decisión de revocar el reparo efectuado (retirar de la base imponible del aporte por regulación los montos pagados por el denominado

servicio de compresión de gas natural), en consecuencia, no corresponde amparar la falta de motivación argumentada por el demandante. **b)** Mediante la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM se establecieron los elementos centrales del tributo denominado aporte por regulación de las empresas del subsector hidrocarburos, por lo cual, considerando que la empresa codemandada Pluspetrol Lote 56 S.A. es productora y ha facturado por el gas natural consumido, es sujeto pasivo del referido aporte por regulación durante los periodos enero a diciembre del 2012, resultando arreglado a ley el argumento del demandante en el sentido de que las normas antes descritas no han afectado el principio de reserva de ley. **c)** Correspondería incluir los pagos recibidos por concepto de compresión dentro de la base imponible del aporte por regulación de los periodos de enero a diciembre de 2012. **d)** En el presente caso, ha realizado una operación económica global de venta de gas natural de la cual forma parte el gas consumido por Pluspetrol Lote 56 S.A. para la actividad de compresión. Adicionalmente, se verifica que se ha producido la transferencia y facturación del gas usado para la compresión, en la medida que ha salido de la esfera de dominio jurídico de Pluspetrol Lote 56 S.A., y esta empresa ha recibido un pago por dicho gas. Considerando todo ello, los montos percibidos por el gas usado para las labores de compresión debían formar parte de la base imponible del aporte por regulación. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno (folios 967-988), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada, que declaró **fundada** en parte la demanda, por considerar que: **a)** La empresa codemandada ha realizado un contrato previo de compraventa de gas con su cliente PLNG. Aunado a ello, celebró un contrato accesorio mediante el cual se prestaría un servicio de compresión a favor de su cliente PLNG con la finalidad de que el gas pueda ser entregado en determinadas condiciones en el punto de entrega. Por lo tanto, se trata de una operación económica global de venta de gas natural en la que el servicio de compresión es una actividad necesaria para posibilitar el transporte del gas natural adquirido. **b)** En el presente caso, se ha configurado una operación de venta de gas natural, el cual ha sido autoconsumido por la codemandada Pluspetrol Lote 56 S.A. para realizar la compresión del gas destinado para la entrega a su cliente PLNG. En efecto, se advierte que el gas natural consumido en la planta de compresión sale de la esfera patrimonial de la codemandada para servir de insumo para la compresión del gas. Además, la codemandada percibe un pago por el consumo de dicho gas en las labores de compresión. **c)** En esa línea, en el caso de autos existe una venta de gas natural y se debe determinar si dicho hecho se subsume en la hipótesis de incidencia del aporte por regulación. En el presente caso, se ha cumplido con los supuestos previstos en el artículo 2.1 del Decreto Supremo N° 136-2007-PCM, es decir, ha quedado probado que la empresa codemandada es productora de gas natural y, por otro lado, en aplicación del contrato de compresión con su cliente PLNG la codemandada ha recibido un pago y facturado los montos correspondientes, tal como se demuestra en las facturas que obran a folios 173, 179, 188, 197, 206, 215, 229, 238, 247, 257, 266 y 277 del expediente administrativo electrónico.

**Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fueron admitidos los recursos de casación interpuestos, concierne a esta Sala Suprema determinar si corresponde reconocer los pagos recibidos por concepto de compresión de gas natural dentro de la base imponible del aporte por regulación de los periodos de enero a diciembre de 2012. **Causales procedentes de los recursos de casación** Mediante auto de calificación del siete de junio de dos mil veintidós, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por los codemandados, Pluspetrol Lote 56 S.A. y el Tribunal Fiscal (mediante el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas), por las siguientes causales: **Recurso de casación presentado por el Tribunal Fiscal Infracción normativa por indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil al no haber efectuado una debida valoración de la documentación que obra en el expediente administrativo.** El recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** La sentencia impugnada no ha valorado correctamente la diversa documentación presentada por el contribuyente, de la que se advierte claramente que la operación observada no corresponde a una venta de gas, sino a una prestación de

servicio de compresión. **b)** La sentencia de vista incurre en indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil al no haber efectuado una debida valoración de la documentación que obra en el expediente administrativo, en cuanto confirma la sentencia que declara fundada la demanda al no considerar que para la ejecución de dicho servicio las partes no pactaron la venta de gas, sino que este forma parte de una condición necesaria para la ejecución del servicio. **c)** La Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima incurre en indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil en la sentencia impugnada, ya que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02609- 3-2018 ha expresado los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, en consecuencia, no se encuentra incurso en alguna de las causales de nulidad previstas en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444. **Recurso de casación presentado por Pluspetrol Lote 56 S.A. Infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La sentencia de vista no hace mención alguna al Informe emitido por Laub, Quijandría y Gomero Energy & Mining Consulting, a través del cual se analizó fáctica y jurídicamente el servicio de compresión prestado por la Compañía. **b)** Esto es así, ya que en su razonamiento no se hace mención de que en el contrato de compresión de gas celebrado entre la Compañía y Perú LNG se dispone que el gas combustible forma parte de la estructura de costos del servicio al ser un insumo necesario para la ejecución del mismo, y, en consecuencia, es facturado como tal; con lo cual la venta del dicho gas combustible es inexistente. **Infracción normativa por la inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil** La recurrente señala los siguientes argumentos centrales: **a)** La Sala Superior se pronunció sobre un extremo que no forma parte del debate procesal, como lo es que la Compañía habría celebrado un contrato principal y previo de compraventa de gas natural con Perú LNG, y, en ese sentido, el contrato de compresión sería accesorio al de compraventa, configurándose de ese modo una supuesta "operación económica global de venta de gas natural" que estaría gravado con el Aporte por Regulación. **b)** La evidente vulneración al principio de congruencia ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no se pronuncie sobre la verdadera materia controvertida, vinculada con determinar si es que en el presente caso, el concepto de "fuel gas cost" facturado hace referencia al gas combustible necesario como insumo, a fin de prestar el servicio de compresión, el cual se agota completamente en su ejecución, o si el mismo supuestamente se estaría trasladando o vendiendo. **Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior ha sustentado su decisión en un hecho falso, como lo es que se estaría ante una "operación económica global de venta de gas natural" gravada con el aporte por regulación, en la cual, el contrato de compraventa de gas natural sería la obligación principal, y el servicio de compresión la obligación accesoria. **b)** La Sala Superior ha basado su decisión en hechos falsos, esto es que no se corresponden con la realidad, como lo es que en el presente caso se estaría ante una "operación económica global de venta de gas natural" gravada con el Aporte por Regulación. En la cual, el contrato de compraventa de gas natural sería la obligación principal, y el servicio de compresión la obligación accesoria. **c)** El contrato de compresión de gas es completamente autónomo en relación con el contrato de compraventa de gas natural, toda vez que este se ha prestado incluso de manera previa a la existencia de este último – contrato de compraventa de gas natural. **d)** La evidente vulneración al principio de motivación de las resoluciones judiciales en su vertiente de justificación de las premisas ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior base su fallo en situaciones discordantes con aquellas que son materia de análisis. **e)** Asimismo, la Sala Superior ha basado su decisión en hechos falsos, esto es que no corresponden con la realidad, como lo es en el presente caso mediante el servicio de compresión de gas, el gas combustible – fuel gas – usado como insumo en la ejecución del servicio "saldría" de la esfera jurídica de la Compañía, y de tal modo, se configuraría la venta de gas natural. **f)** La evidente vulneración al principio de motivación de las resoluciones judiciales en su vertiente de justificación de las premisas ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior base su fallo en

situaciones discordantes con aquellas que son materia de análisis. **Infracción normativa por inaplicación del inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133 – Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 040-99-EM** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior inaplicó el inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133, que regula el momento – según normativa sectorial– en el cual se transfiere la propiedad del gas natural, esto es así, ya que pretende gravar la supuesta venta del gas combustible – fuel gas – pese a que no se cumple el requisito sustantivo para ello, como es la transmisión del mismo en el punto de recepción. **b)** La Sala Superior sin más manifiesta que en el presente caso existiría supuesta una venta de gas natural, sin hacer mención – incluso en las veintitrés páginas que conforman la sentencia de vista – alguna a la Ley N° 27133, a su Reglamento o al cumplimiento del requisito jurídico sustantivo estipulado a efectos de concretar el traslado de propiedad del gas natural. **c)** Asimismo, la Sala Suprema debe advertir que la oportunidad de la transferencia de propiedad del gas natural del Productor al cliente es un aspecto de la comercialización del gas natural que tiene un tratamiento en la norma. **d)** En el presente caso no existe una entrega física del gas combustible – fuel gas – del vendedor / productor – la Compañía – hacia Perú LNG – usuario o cliente– en el punto de recepción, como lo dispone el inciso 5.2 y 5.4 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133. En consecuencia, no se puede materializar la adquisición del gas combustible – fuel gas – por parte de Perú LNG, así como tampoco la transferencia de propiedad del mismo. **e)** La evidente inaplicación del inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133 ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior considere que en el presente caso se trasladó la propiedad del gas combustible – fuel gas – mediante la prestación del servicio de compresión, pese a que no se cumplió con el requisito jurídico sustantivo dispuesto en el inciso en mención, como lo es la entrega en el punto de recepción. **Infracción normativa por inaplicación del inciso 3.3 del artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27133 – Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 040-99-EM** Los fundamentos de la recurrente son los siguientes: **a)** Señala que, no es posible considerar que existe un acuerdo (tácito) de compra respecto al volumen destinado como combustible, cuando este no consta en un acuerdo escrito elevado a Escritura Pública. **b)** La compañía precisa que la evidente inaplicación del inciso 3.3 del artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27133 ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior considere que en el presente caso se trasladó la propiedad del gas combustible – fuel gas – mediante la prestación del servicio de compresión, pese a que no existe un contrato plasmado en escrito con dicho objeto y que haya sido elevado a Escritura Pública, tal como lo requiere el inciso en mención. **Infracción normativa por inaplicación de los artículos 1529 y 947 del Código Civil** Los fundamentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior sin más manifiesta que en el presente caso existiría supuesta una venta de gas natural, sin hacer mención – incluso en las veintitrés páginas que conforman la sentencia de vista – a cuál sería el título y el modo por los cuales se estaría transmitiendo la propiedad del gas combustible – fuel gas. **b)** Teniendo en cuenta lo anterior, resulta totalmente equivocado lo señalado por la Sala Superior respecto del presente caso, pues el servicio de compresión no puede calificar como una venta de gas a favor de Perú LNG, ya que no existe una entrega de este a dicha empresa, sino un autoconsumo de gas necesario para estar en condiciones de prestar el referido servicio de compresión de acuerdo con las exigencias impartidas en el contrato. **c)** Para que se configure la transferencia de propiedad de un bien, deben concurrir los siguientes elementos: (i) el título, es decir, el acuerdo que establezca la obligación de transferir la propiedad de un bien fijando su precio; y, (ii) el modo, que en este caso es la tradición o entrega del bien. **d)** La evidente inaplicación de los artículos 1529 y 947 del Código Civil ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior considere que en el presente caso se trasladó la propiedad del gas combustible – fuel gas – mediante la prestación del servicio de compresión, pese a que no existe a ni título ni modo para tal fin. **Infracción normativa por inaplicación del inciso 2 del artículo 140 del Código Civil** Señala la recurrente los siguientes argumentos centrales: **a)** El fuel gas y/o gas combustible se consume completamente en la prestación del servicio de compresión, y, por lo tanto, deviene un imposible tanto físico como jurídico que se pretenda transmitir su propiedad en un momento posterior. **b)** La evidente inaplicación del inciso 2 del artículo 140 del Código Civil ha incidido en la

decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior considere que en el presente caso se trasladó la propiedad del gas combustible – fuel gas – mediante la prestación del servicio de compresión, pese a que dicho bien se agotó y consumió completamente en la ejecución del mismo. **Infracción normativa por inaplicación de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario** Los argumentos principales de la recurrente son los siguientes: **a)** De manera errónea la Sala Superior no ha considerado que el Osinergmin ha aplicado indebidamente la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario a fin de recalificar el contrato de compresión celebrado entre la Compañía y Perú LNG, y de tal modo, reconvertirlo a uno de compraventa de gas natural. **b)** En ese sentido, note la Sala Suprema que el Osinergmin desconoce que el contrato de servicio de compresión tiene como objeto la prestación del servicio de compresión de gas, pues equivocadamente considera que a través de dicha operación, la Compañía encubriría una venta de gas natural, toda vez que el concepto de la facturación denominado “Fuel Gas” –que forma parte de la estructura de costos del servicio de compresión– califica en la realidad como una “venta de gas natural encubierta” gravada con el Aporte por Regulación, todo lo cual modifica la realidad de la operación y la forma de facturación acordada por las partes. **c)** El no haber considerado que el Osinergmin ha inaplicado la Norma XVI del Código Tributario ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que en el presente caso se pretende recalificar el contrato de compresión celebrado entre la Compañía y Perú LNG, a fin de reconvertirlo a uno de compraventa de gas natural, sin que Osinergmin tenga competencia legal para dicho efecto. **Infracción normativa por inaplicación del principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario.** Esto así, ya que ha considerado erróneamente que la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM Los argumentos principales de la recurrente son los siguientes: **a)** Lo manifestado por la Sala Superior resulta totalmente erróneo, debido a que no se ha observado que la Ley N° 27332 delegó sin ningún parámetro; restricción; ni tope, la facultad de establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo del Aporte por Regulación, por lo que la Compañía no está obligada a pagar los citados Aportes por Regulación. **b)** La Sala Suprema debe notar que la Sala Superior desconoció abiertamente que la Compañía no estaba obligada a pagar el Aporte por Regulación toda vez que la norma que la creó (Ley N° 27332), vulneró el principio de reserva de ley al delegar sin ningún parámetro; restricción; ni tope, la facultad de establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo del aporte por regulación. **c)** De una simple revisión del Decreto Supremo N° 045- 2005-EM; o del Decreto Supremo N° 127-2013-PCM, o incluso de las Resoluciones de Gerencia General de Osinergmin N° 513-2016-OS/GAF; N° 524-2016-OS/GAF; y, N° 525-2016- OS/ GAF, se puede constatar que las mismas pretenden la modificatoria del Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, a efectos de incluir a los productores de gas natural como sujetos pasivos del Aporte por Regulación, sin indicar expresamente que pretender modificar dicha norma, a pesar que así lo contempla expresamente la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario. **Infracción normativa por aplicación indebida de la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** La propia Presidencia del Consejo de Ministros reconoció que el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM no regulaba a los productores de gas natural como sujetos pasivos del Aporte por Regulación. **b)** El Decreto Supremo N° 127-2013-PCM, ratificado y ampliado por el Decreto Supremo N° 098-2016-PCM, demuestran que recién se incluyó a los productores de gas natural como sujetos pasivos del Aporte por Regulación a partir del dos mil catorce. **c)** La aplicación indebida de la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que en el presente caso dichas normas no contemplaban a los productores de gas natural (como la Compañía), como sujetos pasivos del Aporte por Regulación. **Infracción normativa por inaplicación del principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de la Norma IV del título preliminar del Código Tributario** La recurrente señala como argumentos centrales: **a)** Se advierte que, la Sala Superior ha inaplicado el principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario. Esto es así, ya que considera erróneamente que el Decreto Supremo N° 045-2005-EM, así como las Resoluciones de Consejo Directivo N° 582-2008 y N° 625-2008, no vulneran el principio de reserva de ley al



pretender regular aspectos esenciales del Aporte por Regulación, como los sujetos pasivos de dicha contribución. **b)** La Sala Superior no ha tomado en cuenta que en el supuesto negado que se considere que la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM no vulneraron el principio de reserva de ley, las normas gravaron únicamente a los combustibles líquidos, y en relación con los gases, sólo gravaron la importación y/o producción del gas licuado de petróleo. **c)** La inaplicación del principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que el Decreto Supremo N° 045-2005-EM, así como las Resoluciones de Consejo Directivo N° 582- 2008 y N° 625-2008, vulneran el principio de reserva de ley al pretender regular aspectos esenciales del Aporte por Regulación, como los sujetos pasivos de dicha contribución. **Infracción normativa por inaplicación de la Norma VI del título preliminar del Código Tributario** El argumento de la recurrente son los siguientes: **a)** El Decreto Supremo N° 145-2005-EM, vulneró abiertamente la Norma VI del título preliminar del Código Tributario, razón por la cual es imposible que lo señalado en ella se entienda como una modificación, complementación o adición a los sujetos pasivos del Aporte por Regulación ya establecidos en el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, lo que evidentemente ocasiona que se quede sin sustento el argumento en el que se basaron las entidades administrativas para incluir a los productores. **Infracción normativa por inaplicación de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario** La recurrente señala como argumentos centrales, los siguientes: **a)** En el presente caso, la Sala Suprema debe apreciar que, si se viene vulnerando la Norma VIII del Código Tributario y con ello, además, el pronunciamiento vinculante de la Corte Suprema en su Casación N° 4392-2013 que confirma dicha disposición normativa, toda vez que a través del Decreto Supremo N° 045-2005-EM se pretende hacer extensivo el ámbito de sujetos pasivos del Aporte por Regulación a los productores de gas natural. Precisamente, la Norma VIII del Código Tributario limita la facultad de interpretar las normas conforme al libre albedrío, extendiendo disposiciones tributarias a supuestos distintos que la ley prevé, pues para la fecha de emisión del Decreto Supremo N° 045-2005-EM no se podría haber establecido a los productores de gas natural como sujetos pasivos del Aporte de Regulación, mediante un reglamento que se limitó a modificar la definición de “combustible” en el Glosario. **b)** La inaplicación de Norma VIII del título preliminar del Código Tributario ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que el Decreto Supremo N° 045-2005, vulneró la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario al pretender extender la denominación de combustible a efectos de adicionar mediante una norma que no tiene rango legal a sujetos pasivos del Aporte por Regulación. **Infracción normativa por inaplicación del principio de legalidad** Los fundamentos de la recurrente son los siguientes: **a)** El Decreto Supremo N° 045-2005-EM no cuenta con el refrendo del Ministerio de Economía y Finanzas para cumplir con el requisito de ser una norma que regule aspectos esenciales del Aporte por Regulación, situación que incluso podría acarrear su nulidad conforme a lo establecido en el artículo 120 de la Constitución Política del Perú. **b)** La inaplicación del principio de legalidad ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que el Decreto Supremo N° 045-2005 no cumplió con las formalidades requeridas por la Ley N° 27332, para formar parte del marco regulatorio del Aporte por Regulación. **Infracción normativa por inaplicación del principio de seguridad jurídica y predictibilidad** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** Osinergrmin ha presentado cuatro (04) criterios con fundamentos distintos, por los cuales se alega que los productores de gas natural serían sujetos pasivos del Aporte por Regulación, lo que evidencia el nulo entendimiento del Órgano Regulador en la materia. **b)** Como se puede apreciar, las continuas variaciones en la fundamentación del Osinergrmin para gravar a los productores de gas natural como sujetos pasivos del Aporte por Regulación demuestra el nulo entendimiento jurídico sobre dichas normas, y sobre cómo estas normas vulneraban el principio de reserva de ley y la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario. **Infracción normativa por inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, en el cual se desarrolla el principio de no confiscatoriedad** Los argumentos son los siguientes: **a)** La sentencia de vista contraviene el principio de no confiscatoriedad al exigir a la Compañía el pago del Aporte por Regulación del período dos mil doce, toda vez que pretende gravar vía contribución la renta bruta de los sujetos pasivos del Aporte por Regulación. **b)** La inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú en el cual se

desarrolla el principio de no confiscatoriedad ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior no advierta que el cobro del Aporte por Regulación pretende gravar vía contribución la renta bruta de los sujetos pasivos del Aporte por Regulación. **Infracción normativa por inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General** Los argumentos son los siguientes: **a)** La Sala Superior no ha sustentado su determinación en la realidad de los hechos, pues no ha indicado cuál es el supuesto fáctico que la habilita a incluir los pagos recibidos por concepto de compresión dentro de la base imponible del Aporte por Regulación de los períodos enero a diciembre de dos mil doce. **b)** En el presente caso, la Compañía ha demostrado a lo largo del procedimiento de fiscalización, la etapa administrativa, y el proceso judicial que el objeto de las facturas no era el cobro del gas necesario para brindar el servicio de compresión, sino la prestación efectiva de dicho servicio, el mismo que se brinda a Perú LNG con la finalidad de entregar el gas materia de transporte por parte de Perú LNG. Estando a ello, se debe destacar que, la Sala Superior se encontraba obligado a verificar la verdad material de la operación más allá de la sumilla colocada en las valorizaciones que sirven de sustento al momento de realizar la facturación (en ellas se consigna el autoconsumo de gas como “Fuel Gas Cost”). **c)** Ello debido a que, en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, la Sala Superior tiene el deber de adecuar su accionar a la verdad material, y superar de manera oficiosa, las restricciones que las propias partes puedan plantear. **d)** Lo anterior sí ha sido recogido de manera correcta por el Tribunal Fiscal quien, ha señalado de manera acertada que no era posible acreditar de lo ofrecido por el Osinergrmin que la supuesta venta no forme parte del servicio de compresión, tal como lo señalaba la Autoridad tributaria, por ello, resultaba revocar los reparos. **e)** La inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio ha incidido en la decisión impugnada, toda vez que ha generado que la Sala Superior desconozca la naturaleza de la operación y en base a ello, exija el pago del Aporte por Regulación. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Recurso de casación presentado por el Tribunal Fiscal SEGUNDO. Infracción normativa por indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo 197 del Código Procesal**

**Civil 2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Tribunal Fiscal por infracción de normas de carácter procesal, con énfasis en la debida valoración, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan dicho medio impugnatorio, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción de alega: Constitución Política del Perú Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminado por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales, de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. **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 [...]. **2.2.** En ese sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **2.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental<sup>4</sup>, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. **2.5.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional<sup>5</sup>. **2.6.** El **proceso regular** en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b) Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia entre las conclusiones y las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otras, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **2.7.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.8.** Resulta un imperativo constitucional que los

justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **2.9.** En ese sentido, debemos señalar que uno de los principales contenidos del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la debida motivación, consagrado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Sobre este deber de motivación, refiere la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Apitz Barbera y otros ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, del cinco de agosto de dos mil ocho: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152 **2.10.** Finalmente, respecto al derecho fundamental a la prueba, señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 06712-2005-PHC/TC que corresponde que dichos medios probatorios "[...] sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado". **TERCERO. Análisis del caso concreto** En atención al marco legal descrito precedentemente, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. Así, tenemos lo siguiente: **3.1.** En el caso, el recurrente señala que se da la indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, ello vinculado con el derecho a probar que implica que los medios probatorios ofrecidos sean valorados de manera adecuada y con la debida motivación a fin de garantizar la eficacia del derecho al debido proceso, derecho de defensa y de valoración de prueba, regulado en el artículo 197 del Código Procesal Civil que establece como deber de todos los órganos jurisdiccionales al momento de impartir justicia la valoración en forma conjunta y razonada de todos los medios probatorios ofrecidos. En esa línea, refiere que la sentencia impugnada no ha valorado correctamente la documentación presentada por el contribuyente como es del contrato suscrito con Perú LNG se advierte la obligación que contrae el contribuyente, es la **prestación del servicio de compresión** pero en ningún extremo se señala que la obligación sea de entregar o transferir algún gas combustible a favor de sus clientes; no obstante la Sala Superior arriba a dicha conclusión sin señalar que aspectos del análisis de los medios probatorios le permiten arribar a la misma. **3.2.** Ahora bien, respecto a los argumentos del recurrente, esta Sala Suprema establece que una de las garantías del debido proceso es el **derecho a la prueba**, que permite a las partes acreditar las pretensiones de su pedido, y al juez fundamentar su decisión sobre la base de la valoración **razonada y conjunta de los medios probatorios actuados**. Así pues, el artículo 197 del Código Procesal Civil establece que todos los medios probatorios son valorados por el juez en forma conjunta utilizando su apreciación razonada, en concordancia, incluso, con el artículo 188 del mismo cuerpo normativo, el cual refiere que "los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones". Sin duda, el objetivo de valorar la prueba es determinar con un alto grado de exactitud la veracidad de un hecho correspondiente al proceso; por lo que resulta importante que se **valoren de forma adecuada y motivada todos los medios probatorios que ingresan en el proceso y que han sido actuados**. En esa línea, esta Sala Suprema afirma además que la motivación resulta fundamental en los fallos, dado que los justiciables deben conocer las razones por las que se ampara o desestima una demanda, pues a través de su aplicación efectiva se llega a una debida administración de justicia. **3.3.** Teniendo en consideración lo expuesto y de la revisión de los actuados administrativos, se tiene que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02609-3-2018, a fin de llegar a la conclusión de revocar la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas N° 464-2016-OS/GAF, del 27 de octubre de 2017, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 35-2016-RD-OS-ADIN a

Nº 46-2016-RD-OS-ADIN y las Resoluciones de Multa Nº 23-2016-RM-OS-ADIN a Nº 34-2016-RM-OS-ADIN, realizó una valoración de distintos medios probatorios, como son el **contrato por el servicio de compresión** (folios 626 a 638 del expediente administrativo electrónico), las copias de las Facturas de números 003-022 A 003-027 y 003-029 a 003-034 y las Notas de Débito Nº 003-017 a Nº 003-020 y Nº 003-023 a Nº 003-027, materia de reparo (folios 10, 15, 20, 25, 30, 44, 49, 61, 67, 72, 77, 78, 87, 95, 96, 105, 110, 115 y 120 del expediente administrativo) en donde se consignó como descripción “**servicios de compresión**”, ello a fin de señalar en el desarrollo de la referida resolución del Tribunal Fiscal que **los servicios de compresión de gas natural prestados por la empresa codemandada no califican como un supuesto gravado con el aporte por regulación**, dado que no se trata del supuesto de venta de gas natural a favor de su cliente PLNG. **3.4.** Así, a fin de analizar si la resolución recurrida ha incurrido en la infracción normativa alegada, advertimos que en la sentencia de vista se mencionan algunos extremos contenidos en el denominado “Contrato de servicios de compresión”, el cual fue celebrado por la empresa codemandada con PLNG en agosto de 2009. El considerando décimo de la sentencia de vista refieren que “[...] en el presente caso, se ha cumplido con los supuestos previstos en el artículo 2.1 del Decreto Supremo Nº 136-2007-PCM, es decir, ha quedado probado que la empresa codemandada es productora de gas natural y, por otro lado, en aplicación del contrato de compresión con su cliente PLNG la demanda ha recibido un pago y facturado los montos correspondientes tal como se demuestra en las facturas que obran a folios 173, 179, 188, 197, 206, 215, 229, 238, 247, 257, 266 y 277 del expediente administrativo”. **3.5.** De lo anterior, resulta evidente que la Sala Superior sí ha realizado un análisis en conjunto de los medios probatorios presentados por la recurrente, que a criterio del colegiado superior le llevarían a concluir que los servicios de compresión de gas natural prestados por la empresa codemandada sí califican como un supuesto gravado con el aporte por regulación. En efecto, que el resultado de su análisis sea contrario a lo sostenido por el codemandado Tribunal Fiscal, no implica que no se hayan valorado los medios probatorios. **3.6.** Por las consideraciones antes expuestas y al no advertir que la Sala Superior incurrió en la infracción normativa **por indebida aplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y el artículo 197 del Código Procesal Civil**, corresponde declarar infundada esta causal normativa. **Recurso de casación presentado por Pluspetrol Lote 56 S.A. CUARTO. Infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil; infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil 4.1.** Advertiéndose que se declaró procedente el recurso de casación presentado por Pluspetrol Lote 56 S.A. por causales de naturaleza procesal, denunciando las infracciones normativas anulatorias, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan de forma minuciosa, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento en conjunto, dado que las infracciones alegadas se encuentran vinculadas. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones normativas se denuncia: **Constitución Política del Perú** Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales, de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. **Código Procesal Civil** Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. Artículo 197.- Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada [...]. **4.2.** Ahora bien, poder analizar las infracciones normativas procesales invocadas por la recurrente, atendiendo a que las infracciones normativas de naturaleza procesal son idénticas a la planteadas por el Tribunal Fiscal, corresponde similar análisis efectuado en los acápites 2.2. a 2.10. de la presente Ejecutoria Suprema, pues constituyen las bases teóricas vinculadas al derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales así como el derecho a la prueba como una de las garantías del debido

proceso, al constituir un aspecto medular del proceso que permite que las partes puedan acreditar las pretensiones señaladas en su pedido y al juez, le brinda la posibilidad de fundamentar su decisión sobre la base de la valoración conjunta y razonada de los medios probatorios presentados y actuados en el proceso. **4.3.** Asimismo, precisamos que la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto proviene de una valoración razonable de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes. En esa línea, señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente Nº 1480-2006-AA/TC lo siguiente: [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios. **QUINTO. Análisis del caso concreto 5.1.** La recurrente refiere que la Sala Superior inaplicó el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y el artículo 197 del Código Procesal Civil, pues no realizó una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios que la compañía mencionó a fin de acreditar que el servicio de compresión prestado por ella a PLNG no comprendía la venta de gas natural, posible de ser gravada con el aporte por regulación. Así, señala que su razonamiento no hace mención al informe emitido por Laub, Quijandria y Gomero Energy & Mining Consulting, mediante el cual se analizó fáctica y jurídicamente el servicio de compresión prestado por la recurrente, y que no se hace mención a que el contrato de compresión de gas celebrado entre la recurrente y PLNG se dispone que el gas combustible —fuel gas— forma parte de la estructura de costos del servicio al ser un insumo necesario para la ejecución del mismo. **5.2.** Se denuncia inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil por emisión de un fallo incongruente, por incluir en el debate una discusión respecto a que el contrato de compresión sería accesorio al de compraventa, así como un vicio en la motivación externa al utilizar como premisas hechos sin validez fáctica. **5.3** La recurrente advierte que no se ha analizado la naturaleza del servicio de compresión de gas, sea a través del Informe Laub, Quijandria y Gomero Energy & Mining Consulting o del análisis detallado de lo contenido en el “Contrato de servicios de compresión”, en virtud del cual se emiten facturas por concepto de “servicios de compresión”; y que en el presente caso se dispone que el gas combustible —fuel gas— forma parte de la estructura de costos del servicio al ser un insumo necesario para la ejecución del mismo y, en consecuencia, **es facturado como tal**, con lo cual la venta de dicho gas combustible es inexistente. En esa línea y como hemos desarrollado respecto del contenido del Contrato de Servicios de Compresión, así como las facturas y notas de débito. Respecto al Informe Laub, Quijandria y Gomero Energy & Mining Consulting, el mismo que se adjunta a fin de se pueda tener presente para mejor resolver en el extremo correspondiente a la naturaleza que reviste el “servicio de compresión” de acuerdo con el escrito presentado el 16 de noviembre de 2021 (folios 851-882) recepcionado a través de la resolución número veintinueve de fecha dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno para tener presente en lo que fuera de ley. Asimismo, apreciamos que la Sala Superior ha realizado una valoración conjunta de los medios probatorios presentados por el recurrente y le ha llevado a concluir que la naturaleza real de la operación es la venta de gas natural sujeta al pago del Aporte por Regulación. **5.4.** Además, respecto a los argumentos vinculados a la incongruencia activa de lo contenido en la sentencia de vista por un pronunciamiento extra petita, en tanto refiere que no es objeto de controversia que la empresa codemandada haya emitido un contrato principal y previo de compraventa de gas natural con PLNG y en ese sentido, el contrato de compresión sería accesorio al de compraventa configurándose una supuesta “operación económica global de venta de gas natural” que estaría gravada con el aporte por regulación. Esta Sala Suprema aprecia que la cuestión que la Sala Superior en el considerando décimo de la sentencia de vista, realiza dicho análisis a fin de poder sostener su postura en base a los antecedentes, que, si bien no forman parte del debate central, pero son parte de los hechos determinados por las instancias de mérito. **5.5.** Respecto a los argumentos vinculados al vicio de motivación externa al utilizar como premisas hechos sin validez fáctica, al respecto precisamos que **las deficiencias en la motivación externa**, conforme refiere el Tribunal



Constitucional a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, refiere que se origina ante la carencia de justificación de la premisa fáctica. Sobre ello, refiere el recurrente que la Sala Superior sustenta su decisión señalando que el contrato de compraventa de gas natural sería la obligación principal y el servicio de compresión la obligación accesoria por lo que se estaría ante una "operación económica global de venta de gas natural" gravada con el Aporte por Regulación, dicha afirmación expuesta por la Sala Superior, forma parte del análisis de los hechos suscitados en el caso, siendo el tema relevante el Contrato denominado de Servicios de Compresión; en consecuencia no se advierte que se haya infringido las normas señaladas como tales. **5.6.** Por estas consideraciones, y al no advertir que la Sala Superior incurre en **infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo 197 del Código Procesal Civil, infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, corresponde declarar infundadas** estas causales de infracción normativa. **SEXTO: Infracción normativa por inaplicación del inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133- Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 040-99-EM e infracción normativa del inciso 3.3. del artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27133, que regula la forma específica que deben contener los contratos de compraventa de gas natural 6.1.** Las infracciones normativas que alega el recurrente se encuentran vinculadas con los contratos de compraventa de Gas Natural y la comercialización de gas natural, por lo que el análisis será realizado de forma conjunta a fin de emitir un solo pronunciamiento. Asimismo, para lograr la finalidad expuesta, pasamos a señalar las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia: **Reglamento de la Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural- Decreto Supremo N° 040-99-EM DE LA COMERCIALIZACIÓN DEL GAS NATURAL** Artículo 5.- Comercialización del Gas Natural [...] 5.2 Los Usuarios de la Red que adquieran el Gas Natural al Productor lo deberán hacer en el Punto de Recepción [...] **Reglamento de la Ley N° 27133 Artículo 3.- Del Precio Máximo del Gas Natural en el Punto de Recepción y de las Condiciones de Aplicación.** De acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 4 y el último párrafo del Artículo 5 de la Ley: [...] 3.3 Los contratos de compraventa o de suministro de Gas Natural así como los contratos de servicio de transporte y distribución de Gas Natural, suscritos por el Usuario de la Red, deberán ser elevados a escritura pública. Copias de estos contratos deberán ser entregadas por el Productor o Concesionario a la DGH, PERUPETRO, OSINERG y CTE, a más tardar 15 días después de su suscripción [...]. **SEPTIMO: Análisis en el caso concreto 7.1.** Respecto a la inaplicación del inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133 - Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 040-99-EM, que regula el momento en el cual se transfiere la propiedad del gas natural. De acuerdo a lo establecido por el recurrente, la Sala Superior pretende gravar la supuesta venta del gas combustible - fuel gas -, pese a que no se cumple el requisito sustantivo para ello, como es la transmisión del mismo en el punto de recepción. **7.2.** Así también respecto a la inaplicación del inciso 3.3. del artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27133, refiere que regula la forma específica que deben contener los contratos de compraventa de gas natural y que se pretende gravar la supuesta venta del gas combustible -fuel gas-, pese a que no existía un contrato con dicho objeto plasmado por escrito o que haya sido elevado a escritura pública. **7.3.** En efecto, tal como se desprende de la sentencia de vista, la Sala Superior procede a realizar un análisis del denominado "Contrato de Servicios de Compresión" y señala en su considerando décimo que "[...] se concluye que el presentado caso se ha configurado una operación de venta de gas natural el cual ha sido autoconsumido por la codemandada (Pluspetrol Lote 56 S.A.) para realizar la compresión del gas destinado para la entrega a su cliente PLNG, en efecto, se advierte que el gas natural consumido en la planta de compresión sale de la esfera patrimonial de la codemandada para servir de insumo para la compresión del gas. Además, la codemandada percibe un pago por el consumo de dicho gas en las labores de compresión [...] En efecto, en el presente caso, se ha cumplido con los supuestos previstos en el artículo 2.1 del Decreto Supremo N° 136-2007-PCM, es decir, ha quedado probado que la empresa codemandada es productora de gas natural y, por otro lado, en aplicación del contrato de compresión con su cliente PLNG la codemandada ha recibido un pago y facturado los montos correspondientes tal como se demuestra en las facturas que obran a folios 173, 179, 188, 197, 206, 215, 229, 238, 247, 257, 266 y 277 del EAE[...] se ha

valorado correctamente la diversa documentación presentada por la Compañía, entre ellos el contrato suscrito entre la codemandada y Perú LNG del cual se desprende si existió una venta de gas [...]". **7.4.** Si bien, a criterio de la Sala Superior que refiere que del contrato suscrito, se desprende que si existió una venta de gas. Sin embargo, de acuerdo a lo observado en el aludido contrato y conforme refiere el recurrente, en las facturas y las notas de débito se consignó como descripción "servicio de compresión", operación que no se encontraría gravada con el aporte por regulación. Asimismo, de los importes cobrados, se verifica conceptos de pago que forman parte del referido servicio de compresión, ya que éstos se encuentran acreditados dentro del contrato de servicio. Es así que de una apreciación objetiva del referido contrato entre Tecpetrol Lote 56 S.A.C. y PLNG., esta última se obligó a una contraprestación mensual a ser conformada por un cargo fijo, un cargo variable y el consumo de gas utilizado para el funcionamiento de la planta con la que se prestaba el indicado servicio, lo que permite concluir que tal consumo de gas, en la medida que fue destinado al funcionamiento de la planta, no constituyó en rigor una venta de combustible, sino el autoconsumo de gas natural para la prestación del servicio de compresión, afirmación que queda corroborada en el texto de las facturas. **7.5.** En esa línea, esta Sala Suprema advierte que en el contenido y alcance del contrato de servicios de compresión, la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C. y la empresa PLNG. acordaron una contraprestación a cargo de esta última. En ese sentido, menciona que en la estructura descrita en el contrato, se acuerda la emisión de las facturas y notas de débito que no representan una venta de gas natural, sino que presentan el autoconsumo de gas utilizado para el funcionamiento de la planta con la que se prestará el servicio. **7.6.** Cabe precisar que la Corte Suprema ya se ha pronunciado al respecto, de acuerdo a lo contenido en la Sentencia de Casación N° 21458-2021 LIMA emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria en fecha veintiséis de julio de dos mil veintidós, y refiere en su considerando sexto: "[...] no existe compraventa de gas natural y que la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C. prestó servicios de compresión, por lo que no nos encontraríamos en un contexto de aporte por regulación conforme lo establece el artículo 10 de la Ley N° 27332; ya que si bien es cierto la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C. es productora y/o vendedora, en este caso en concreto facturó por prestación de servicios por compresión. Por ende, no se encuentra en un hecho de compraventa como lo establece el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM. Así, la empresa no tiene condición de sujeto pasivo del aporte por regulación conforme a la norma en referencia. Por ende, no se encontraba gravada con el referido aporte durante los periodos mayo a diciembre de 2010. En consecuencia, por todos los fundamentos expuestos corresponde desestimar el recurso de casación". **7.7.** En virtud de lo expuesto y asumiendo la finalidad nomofiláctica del recurso de casación, el pronunciamiento de la Corte Suprema, aun cuando no tenga un carácter vinculante, constituye una interpretación de la que no puede prescindirse, cuando se cuestione la prestación de servicios de compresión, caso contrario la finalidad nomofiláctica que se sustenta en la idea de uniformizar las interpretaciones de las disposiciones normativas, carecería de todo sentido. **7.8.** Por las consideraciones antes expuestas, concluye esta Sala Suprema que las causales denunciadas **por inaplicación del inciso 5.2 del artículo 5 del Reglamento de la Ley N° 27133 - Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 040-99-EM e infracción normativa de inciso 3.3. del artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27133, que regula la forma específica que deben contener los contratos de compraventa de gas natural, deben ser declaradas fundadas.** **OCTAVO.- Infracción normativa por inaplicación de los artículos 1529 y 947 del Código Civil e infracción normativa del inciso 2 del artículo 140 del Código Civil.** **8.1.** Las disposiciones normativas cuya infracción se alegan y que serán analizadas de forma conjunta refieren lo siguiente: **Código Civil Artículo 1529.- Definición** Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero **Artículo 947.- Transferencia de propiedad de bien mueble** La transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente. **Artículo 140.- Noción de Acto Jurídico: elementos esenciales** El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere: 1. Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley. 2. Objeto física y jurídicamente posible. 3. Fin lícito 4. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad. **NOVENO. Análisis del caso concreto 9.1.** La recurrente refiere que la

Sala Superior inaplicó los artículos 1529 y 947 del Código Civil, al considerar que mediante la prestación del servicio de compresión se estaría vendiendo el gas combustible – fuel gas – usado en ejecución del mismo, toda vez que en el presente caso no existe título ni modo por el cual se transmitan la propiedad de dicho bien. **9.2.** Sobre la inaplicación del inciso 2 del artículo 140 del Código Civil, señala que regula la posibilidad jurídica y física como requisitos de validez del negocio jurídico; es decir, que pretende gravar la presunta venta del gas combustible – fuel gas –, pese a que dicho bien se consume y agota completamente en la prestación del servicio de compresión. **9.3.** Al respecto, el Código Civil establece la existencia de dos clases o modalidades de tradición: la real y la ficta. Ramón Badenes la define de la siguiente manera: “La llamada tradición ficta se da cuando la entrega de los bienes no es real o material, sino que consiste en ciertos hechos demostrativos de ella”. A su vez, la tradición ficta reviste cuatro modalidades: La ‘traditio brevi manu’. Es un tipo de tradición ficta que “tiene lugar cuando el adquirente de la cosa la tiene ya en su poder por virtud de otro título, por ejemplo de arrendatario”. El ‘constitutum posesorium’. Es una forma de tradición ficta que tiene lugar cuando el dueño que enajena entra a poseer la cosa por otro título, como arrendatario, depositario, etcétera. La cesión de la acción restitutoria. Esta modalidad de tradición ficta consiste en la cesión del transferente al adquirente del derecho a exigir la restitución del bien al tercero, que es quién lo está poseyendo actualmente. La tradición documental o instrumental. Es la modalidad de tradición ficta consistente en el simbolismo de considerar entregado el bien entregando el documento que lo representa. [...] **9.4.** En el caso de autos, para que se configure la figura de tradición ficta se exige la posesión del bien mueble que se haya enajenado, hecho que no ocurre con la empresa PLNG **9.5.** Respecto al contrato de prestación de servicios pactada por la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C. y la empresa PLNG, se entiende que las partes poseen libertad de contratar, con relación a ello, se verifica que en uso de libertad contractual tanto de la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C. y la empresa PLNG, es que detallaron los conceptos por los que se pagaría cada mes por la prestación de servicios de compresión. Esto quedó plasmado en la descripción y términos de servicios (anexo A – folios treinta tres a treinta y siete del expediente administrativo), con lo que se verifica que tiene conexión con el contrato de prestación de servicios, donde se establece que los costos serán divididos en dos: **i) Costos variables.** Dentro de estos costos, se incluye costo directo planta de compresión Malvinas, tomas de laboratorio, generación de energía, equipo auxiliar, mantenimiento principal e impuestos. **ii) Costos fijos.** Dentro de estos costos incluyen el costo de personal, costo indirecto, gasto general, soporte técnico, interrupciones del servicio e impuestos. **9.6.** Asimismo, entre los costos variables está el concepto de generación de energía (gas natural), el cual se usaba para el proceso de compresión que realizaría la empresa Tecpetrol Lote 56 S.A.C., así como los otros costos utilizados para prestar el servicio de compresión, los cuales son indispensables para que se configure la prestación de servicios, detallando cada insumo, ya que estos varían según el mes de su uso. En consecuencia, no se verifica una característica de compraventa, como menciona el recurrente; además, no menciona detalladamente qué características contiene el referido contrato para que se configure una compraventa, lo cual determina que el referido concepto no se encuentra gravado con el aporte por regulación, materia del presente. **9.7.** Por las consideraciones antes expuestas, y al advertirse que la Sala Superior si incurrió en **infracción normativa por inaplicación de los artículos 1529 y 947 del Código Civil e infracción normativa del inciso 2 del artículo 140 del Código Civil**, corresponde, declarar fundadas estas causales de infracción normativa. **DÉCIMO. Infracción normativa por inaplicación de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario 10.1.** La disposición normativa cuya infracción se alega y que será analizada señala lo siguiente: **Código Tributario NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN** Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios [...]. **DÉCIMO PRIMERO.- Análisis del caso concreto 11.1.** La recurrente refiere que la Sala Superior ha inaplicado la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario recalificando sin competencia alguna, el contrato de compresión celebrado entre la recurrente y PLNG, para reconvertirlo a uno de compraventa de gas natural. **11.2.** En efecto, de acuerdo a lo desarrollado en los acápites 9.3 a 9.6 de la presente resolución, de acuerdo con el análisis realizado al contrato de prestación de servicios por compresión y la descripción de los términos de

servicios, se aprecia que estos no contienen las características de compraventa. En consecuencia, el hecho descrito en autos no se subsume en el artículo 3 del Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, el cual regula las ventas gravadas y no gravadas, que refiere: “sólo están gravadas con el aporte (\*) a que se refiere el numeral 2.1, las **ventas** de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo, que tengan como destino su consumo o su uso como insumo en el país”. **11.3.** En esa línea, en la estructura que se describe en el contrato, se acuerda la emisión de las facturas y notas de débito que no representan una venta de gas natural, sino que presentan el autoconsumo de gas utilizado para el funcionamiento de la planta con la que se prestará el servicio. E incluso, la finalidad del contrato se encuentra expresamente establecida en el mismo cuando refiere que está destinado a la “compresión de gas”. **11.4.** Por las consideraciones antes expuestas, esta **infracción normativa por inaplicación de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario**, debe ser declarada infundada. **DÉCIMO SEGUNDO.- Infracción normativa por inaplicación del principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario, aplicación indebida de la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, infracción normativa de las normas VI y VIII del título preliminar del Código Tributario, infracción normativa del principio de legalidad e infracción normativa del principio de seguridad jurídica y predictibilidad. 12.1.** Sobre estas infracciones normativas, al encontrarse vinculadas procederemos a realizar un análisis en conjunto para emitir un solo pronunciamiento. A fin de lograr dicha finalidad, pasaremos a señalar las disposiciones normativas cuya infracción se denuncia: **Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 74.- Principio de Legalidad** Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. [...] No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. **Código Tributario NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY** Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. **NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS** Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior. Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica. **NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS** Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. **DÉCIMO TERCERO. Análisis del caso concreto 13.1.** Sobre la inaplicación de reserva de Ley, refiere que la Sala Superior considera de forma errónea que la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, no vulneran el principio de reserva de ley, dado que supuestamente el artículo 10 de la Ley N° 27332, delega, con parámetros, la facultad de establecer vía reglamento el aspecto material y el sujeto pasivo del Aporte por Regulación. **13.2.** Así también la recurrente señala sobre la aplicación indebida de la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, toda vez que éstos no contemplan a los productores de gas natural como

sujetos pasivos del Aporte por Regulación, por consiguiente no corresponde que la recurrente pague el Aporte por Regulación. **13.3.** Respecto a que la Sala Superior ha inaplicado el principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario. Esto es así, ya que considera erróneamente que el Decreto Supremo N° 045-2005-EM, así como las Resoluciones de Consejo Directivo número 582-2008 y 625-2008, no vulneran el principio de reserva de ley al pretender regular aspectos esenciales del Aporte por Regulación, como los sujetos pasivos de dicha contribución. **13.4.** Otro argumento que presenta la recurrente, se encuentra vinculado a la inaplicación de la Norma VI del título preliminar del Código Tributario. Esto es así, ya que considera erróneamente que el Decreto Supremo N° 045-2005-EM, no vulnera la norma VI del título preliminar del Código Tributario al pretender modificar subrepticamente los sujetos pasivos del Aporte por Regulación reglamentados en el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, sin hacer referencia expresa y detallada a la modificación de esta última norma. Así como la inaplicación de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, dado que la Sala Superior consideraría erróneamente que el Decreto Supremo N° 045-2005, no vulnera la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, al pretender extender la denominación de combustible a efectos de adicionar mediante una norma que no tiene rango legal a sujetos pasivos del aporte por regulación y la inaplicación del principio de legalidad, de seguridad jurídica y predictibilidad. De igual forma refiere el recurrente que se da una vulneración al principio de no confiscatoriedad por inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú. **13.5.** Sobre los argumentos antes expuestos vinculados a los sujetos pasivos del aporte por regulación y que son desarrollados en los considerandos décimo primero, décimo segundo y décimo tercero respecto a la obligación al pago del Aporte por Regulación del recurrente en el caso de encontrarse ante la figura de venta de gas natural. **13.6.** No obstante, y como hemos desarrollado en la presente Ejecutoria Suprema, en el caso concreto, la recurrente realizó efectivamente una prestación del servicio, no encontrándonos frente a una figura de venta de gas natural, por lo que no correspondería que sea evaluado a la luz de ser sujeto pasivo de aporte por regulación por venta de gas natural; dado que la recurrente no se encontraría dentro de las condiciones que rige la normativa de aporte por regulación. **13.7.** Cabe mencionar que el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM establece disposiciones referidas a los aportes de empresas y entidades de los subsectores electricidad e hidrocarburos en el marco de la Ley N° 27332 - Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos. Así, en el artículo 3 del referido Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, se establece lo siguiente: Artículo 3: Ventas gravadas y no gravadas.- Sólo están gravadas con el aporte (\*) a que se refiere el numeral 2.1, las **ventas** de combustibles, incluyendo gases licuados de petróleo, que tengan como destino su consumo o su uso como insumo en el país. [Énfasis nuestro] **13.8.** Asimismo, esta Sala Suprema establece que en el caso, no existió una compra venta de gas natural, por lo que se trata de una prestación de servicios y conforme precisa en el Contrato, nos encontraríamos frente a un “servicio de compresión de gas”; en consecuencia, al no realizar una compraventa tampoco se configura a la empresa como sujeto pasivo del aporte por regulación. **13.9.** Por estas consideraciones, al no ser relevantes los argumentos expuestos por la recurrente, en tanto, ya se ha señalado que esta **no califica como un sujeto pasivo del Aporte por Regulación** al tratarse de una prestación de servicio de compresión de gas, corresponde señalar que la **infracción normativa por inaplicación del principio de reserva de ley dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la Norma IV del título preliminar del Código Tributario, aplicación indebida de la Ley N° 27332 y el Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, infracción normativa de la Norma VI y VIII del título preliminar del Código Tributario, infracción normativa del principio de legalidad e infracción normativa del principio de seguridad jurídica y predictibilidad son infundadas.** **DÉCIMO CUARTO.- Infracción normativa por inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General 14.1.** La disposición normativa, cuya infracción se alega, refiere lo siguiente: **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1.** El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y

resolución de las cuestiones necesarias. 1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos bilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. **DÉCIMO QUINTO.- Análisis del caso concreto 15.1.** La recurrente refiere como argumento central que la Sala Superior inaplicó los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos en el numeral 1.3 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General respectivamente al desconocer la naturaleza de la operación de compresión de gas de la Compañía y exigir en base a ello el pago por Aporte por Regulación. En esa línea, establece que la Sala Superior no ha sustentado su determinación en la realidad de los hechos, pues no indica cual es el supuesto fáctico que habilita a incluir los pagos recibidos por concepto de compresión dentro de la base imponible del Aporte por Regulación de los períodos enero a diciembre de dos mil doce. **15.2.** En efecto, de acuerdo a los acápites 9.3 a 9.6 de la presente Ejecutoria Suprema, esta Sala Suprema de acuerdo a lo observado en el Contrato de Compresión de Gas, las facturas y notas de débito presentadas por la recurrente a la empresa PLNG, estas fueron emitidas por el concepto de “servicio de compresión” e incluso como se puede apreciar del mismo texto que figura en las dichas facturas números 003-022 A 003-027 y 003-029 a 003-034 y las Notas de débito N° 003-017 a 003-020 y 003-023 a 003-027, materia de reparo (folios 10, 15, 20, 25, 30, 44, 49, 61, 67, 72, 77, 78, 87, 95, 96, 105, 110, 115 y 120 del Expediente Administrativo) y conforme se detalló en la presente Ejecutoria Suprema, no se advierte una compraventa de gas natural; tratándose de una prestación de servicios, distinta a una compraventa de gas natural. **15.3.** En esa línea, la idea de una resolución administrativa justa no puede prescindir de la búsqueda de la verdad material en el procedimiento administrativo de la verificación de los hechos. No obstante, debemos aclarar que tal situación no significa asumir el rol que le corresponde al administrado, quien, pudiendo aportar ciertos medios probatorios imprescindibles para llegar a la verdad material y obtener una resolución justa, no los aporta por su propia desidia o negligencia. En el presente caso, la recurrente aportó los medios probatorios imprescindibles para llegar a la verdad material y que ellos resultan suficientes para acreditar fehacientemente que nos encontrábamos frente a un **servicio de compresión de gas.** **15.4.** Por estas consideraciones, corresponde declarar fundada esta causal de infracción **por inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.** **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por los artículos 396 y 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: 1. INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el codemandado **Tribunal Fiscal** mediante escrito del veintiséis de enero de dos mil veintidós (foja 999-1007), y en este extremo, **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, de fecha dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folio 967-988). **2. FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la codemandada **Pluspetrol Lote 56 S.A.,** mediante escrito del veintiséis de enero de mil veintidós (folios 1009-1187). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, de fecha dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folio 967-988), y, actuando en sede de instancia, **revocaron** la sentencia apelada, reformándola, **declararon infundada la demanda** presentada por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - OSINERGMIN mediante escrito del dieciséis de julio de dos mil dieciocho (folios 14-34). **3. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - OSINERGMIN contra el Tribunal Fiscal y Pluspetrol Lote 56 S.A., sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y



devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Jueza Suprema **Delgado Aybar**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

- <sup>1</sup> Todas las citas se remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>4</sup> Constitución Política del Perú  
Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:  
[...]
- <sup>5</sup> 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.
- <sup>6</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:  
[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- <sup>7</sup> A folios 626 a 638 del Expediente Administrativo Electrónico
- <sup>8</sup> BADENES GASSET, Ramón (1979). El Contrato de Compraventa, Tomo I. Barcelona: p. 485.
- <sup>9</sup> Ibidem, p. 498

C-2211753-16

## CASACIÓN N° 45224-2022 LIMA

### TEMA: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA ADUANERA

**SUMILLA:** Si bien los literales a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas establecen plazos de prescripción, estos no son claros, por lo que en aplicación del precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N° 7275-2021-Lima se debe tener en consideración que el plazo prescriptivo debe ser computado de forma secuencial, de modo que el plazo de prescripción de la acción para cobrar la deuda aduanera recién inicia en la fecha de notificación de la resolución que determina la deuda, siendo de aplicación supletoria lo dispuesto en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.

**PALABRAS CLAVE:** prescripción extintiva, exigibilidad de la obligación aduanera, aplicación supletoria del Código Tributario

Lima, tres de agosto de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA I. VISTA La causa cuarenta y cinco mil doscientos veinticuatro 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 Procuraduría Pública de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, del cinco de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y tres a doscientos once del cuaderno de casación<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y seis, del diecinueve de septiembre de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta a ciento setenta y cuatro), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia contenida en la resolución número siete, del veintiocho de agosto de dos mil diecinueve (fojas setenta y cinco a ochenta y tres), que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación** **1.2.1.** Mediante resolución suprema del veintitrés de enero de dos mil veintitrés (fojas doscientos cuarenta y dos a doscientos cincuenta y uno), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, por las siguientes causales: Primera infracción normativa 10. Afectación al principio del debido proceso y deber de motivación previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. 11. Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** El Colegiado Superior debió analizar razonable y lógicamente el sentido correcto de los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas a fin de validar el correcto sentido conforme al ordenamiento jurídico. Sin embargo, tal ejercicio no fue realizado por la Sala Superior y

con ello ha afectado el debido proceso y la decisión que debió ajustarse a derecho. **b)** Alega que, la Sala Superior para confirmar la sentencia apelada refiere que la Ley General de Aduanas establece fecha de inicio del cómputo del plazo para requerir la devolución del monto indebidamente restituido, por lo cual no cabe recurrir al Código Tributario. La sentencia de vista no hizo ninguna de las evaluaciones necesarias, es decir, confirmó la sentencia de primera instancia sin analizar debidamente sus fundamentos. Segunda infracción normativa 13. Interpretación errónea de los literales a y c del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053. 14. Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior en una interpretación incorrecta y aparentemente literal de los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, invoca el principio de Especialidad para resolver una supuesta antinomia y considera que el plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad para determinar y cobrar tributos, así como para aplicar sanciones y cobrar multas, se computan e inician de forma simultánea. **b)** El plazo de prescripción para el ejercicio de tal facultad de exigir el pago de los tributos determinados en la fiscalización posterior y exigir el pago de las multas se computa e inicia de forma secuencial, es decir, la facultad de exigir el pago a continuación del ejercicio válido de la facultad de determinar tributos o sancionar. Con esta interpretación, se tendría que, habiéndose determinado tributos y sancionado válidamente en enero de dos mil catorce, el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Aduanera para exigir el pago de la deuda (tributos y multa) no ha prescrito, pues recién a partir de esa fecha la deuda es exigible. **Tercera infracción normativa** 16. Inaplicación de lo dispuesto en el artículo 141 de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas y al inciso 2 del artículo 3, al artículo 75 y al inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario. 17. Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** El Decreto Legislativo N° 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, entró en vigencia el veintiocho de septiembre de dos mil doce, mucho antes de que concluyera el plazo de prescripción del presente caso, que según la Sala Superior fue el primero de enero de dos mil catorce. En aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas, resulta aplicable al presente caso en tanto que antes de la emisión y notificación de la Resolución de División N° 000-3x4100/2013-000515 y la Resolución de División N° 000-3x4100/2013-000516, mediante las cuales se determinó que la deuda materia de controversia (tributos y multas) ya se encontraba vigente la citada norma legal. **b)** La infracción denunciada se materializa en la sentencia de vista, por cuanto la misma no ha evaluado detenidamente la aplicación supletoria del Código Tributario, dispuesta en la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, descartando su pertinencia a priori. Eso lo conduce a calcular erróneamente el plazo prescriptivo, a partir de una fecha distinta de la ordenada por la norma aplicable por supletoriedad, declarando erróneamente vencido el plazo y prescrita la facultad de exigir el pago. **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 tres de octubre de dos mil dieciocho (fojas trece a treinta y cinco), la SUNAT interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04866-A-2018, del veintiséis de junio de dos mil dieciocho, que declaró —vía ampliación del fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01371-A-2018— fundada la solicitud de prescripción. **Pretensión accesoria:** Como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04866-A-2018, se declare fundada la solicitud de ampliación de fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01371-A-2018 e infundada la solicitud de prescripción. La demandante expone como sus principales argumentos que el Tribunal Fiscal incurre en error al considerar que el cómputo del plazo para cobrar la deuda tributaria aduanera se inicia de forma simultánea con el nacimiento de la obligación tributaria. Aduce que para exigir el pago de la deuda es necesario que la deuda exista, que haya sido determinada, que el monto del tributo y la multa se conozcan, pues de lo contrario no podría iniciar el plazo de prescripción y el diseño normativo de la Ley General de Aduanas y del Código Tributario así lo corrobora. Refiere que el Tribunal Fiscal incurrió en error al considerar que el plazo de prescripción para el cobro de la deuda inició el uno de enero del año dos mil diez y que este no fue interrumpido por la fiscalización implementada ni por la interposición del procedimiento contencioso tributario;

y que, al haberse solicitado el veintiuno de febrero de dos mil catorce la prescripción, esta ya habría operado. Sostiene que el veinticinco de julio de dos mil trece se notificó a la codemandada, Compañía Goodyear del Perú S.A., la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100, comunicando el inicio del procedimiento de fiscalización, con lo que se interrumpió el plazo de prescripción de la determinación de la deuda. Posteriormente, el veintisiete de enero de dos mil catorce, se notificó a la Compañía Goodyear del Perú S.A. las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516 con las cuales se determinó la deuda tributaria y se aplicó sanción de multa, por lo que es recién desde ese momento que existe la deuda y puede exigirse su pago. De este modo, el veintiocho de enero de dos mil catorce se inició un nuevo plazo prescriptivo. Finalmente, refiere que el plazo de prescripción fue suspendido con los recursos interpuestos por la Compañía Goodyear del Perú S.A., procedimiento que concluyó el once de abril de dos mil dieciocho con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018, con lo que el plazo de prescripción vencería el veintiocho de octubre del dos mil diecinueve. Por tanto, la SUNAT estima que se encontraba facultada a exigir el pago vía cobranza coactiva, facultad que ha sido recortada con la resolución del Tribunal Fiscal que se impugna en la presente demanda.

**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 veintitrés de octubre de dos mil dieciocho (fojas treinta y ocho a cuarenta y siete), contesta la demanda. Expone como argumentos de su defensa que conforme a los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas y la jurisprudencia contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09789-4-2017, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda se inició el uno de enero de dos mil diez y en principio habría culminado el primer día hábil de enero de dos mil catorce. El argumento de la demandante, esto es, que el cómputo del plazo de prescripción es secuencial, es infundado a la luz de lo señalado en los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas y la jurisprudencia antes mencionada. Además, se verifica que en el caso de autos no se acreditó la existencia de actos que interrumpen o suspendan el plazo de prescripción. Por tanto, cuando la empresa codemandada invocó la prescripción el veintiuno de febrero de dos mil catorce, esta ya había operado.

**1.2.2. La Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima** mediante escrito presentado el treinta y uno de octubre de dos mil dieciocho (fojas cuarenta y ocho a setenta y dos), contesta la demanda alegando entre sus principales argumentos que no corresponde recurrir al Código Tributario, como mal hace la SUNAT. Señala que la posición de la SUNAT es errada e ilegal, y prueba de ello es que no se presentó una norma que respalde su tesis y por ello pretende se apliquen normas generales que no guardan relación con el caso de autos. En cambio, el Tribunal Fiscal ha cumplido con aplicar al caso el artículo 155 de la Ley General de Aduanas, que es una norma especial con la que no cabe duda sobre el cómputo del plazo de prescripción. La SUNAT no puede desatender esta norma; por el contrario, se encuentra obligada a aplicarla. Sostiene que no corresponde aplicar al caso de autos el Código Tributario, ello en virtud del principio de especialidad de normas aduaneras y el principio de legalidad. Señala que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley por cuanto los plazos de prescripción se inician en paralelo y son distintos e independientes, y que al notificarse a la empresa la Resolución de División N.º 0003X4100/2013-000515 y las liquidaciones de cobranza el veintisiete de enero del dos mil catorce, si bien aún no había prescrito la facultad de la SUNAT para determinar la deuda, sí había prescrito la facultad de la administración para cobrar la deuda; y, de igual manera, al notificarse la Resolución de División N.º 0003X4100/2013-000516 y las liquidaciones de cobranza asociadas el veintisiete de enero de dos mil catorce, mediante las cuales se impone una multa, aun cuando SUNAT estaba facultada para imponer la sanción, ya no se encontraba habilitada para cobrarla. En tal sentido, se argumenta que se siguió el precedente fijado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 09789-4-2017, y por ello el plazo de prescripción para la acción de cobro se inició el uno de enero de dos mil diez y prescribió el dos de enero de dos mil catorce, por cuanto no se configuraron causales de interrupción alguna; y la causal de interrupción del plazo de prescripción invocada por SUNAT no es aplicable al caso de autos porque está prevista para la facultad de determinación de los tributos y la aplicación de sanciones, no para la facultad de efectuar el cobro de tributos y multas.

**1.3. Sentencia de primera instancia:** Emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, con fecha veintiocho de agosto de dos mil

diecinueve, de fojas setenta y cinco del cuaderno de casación, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado estableció entre sus principales fundamentos que en principio resulta válido afirmar que, de no haber causales de suspensión y/o interrupción de la prescripción, el inicio del plazo de prescripción se inició desde el uno de enero de dos mil diez y vencería el primer día hábil de enero dos mil catorce; por lo que, vencida esa fecha, la acción de la administración para determinar y cobrar tributos, y para aplicar sanciones, se encontraría prescrita. Luego, procede a analizar si se dio alguna causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, y establece que de conformidad con el artículo 156 de la Ley General de Aduanas y el artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la comunicación de la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100 no configura un supuesto de interrupción del plazo prescriptivo para exigir el pago y aplicar sanciones, por lo que no puede ser considerado como un acto interruptorio. Sobre los argumentos de la demandante consistentes en que el plazo de prescripción para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera fue suspendido con los recursos de reclamación y apelación contra las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516, el Juzgado establece que los recursos de reclamación y apelación fueron presentados cuando ya había prescrito la facultad de la administración para exigir el pago y aplicar sanciones; por lo que no podrían ser considerados como actos suspensorios. Concluye así que el Tribunal Fiscal al emitir la Resolución N.º 04866-A-2018 no ha incurrido en causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que desestima la pretensión principal y la pretensión accesoria.

**1.4. Primera sentencia de vista.** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, mediante resolución número dieciséis, de fecha treinta de diciembre de dos mil diecinueve (fojas noventa y cinco a ciento siete), emite sentencia revocando la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda, y reformándola declara fundada la demanda en todos sus extremos.

**1.5. Sentencia de Casación N.º 02876-2020 Lima.** Emitida por esta Sala Suprema, conformada con distinto colegiado, con fecha once de enero de dos mil veintidós (fojas ciento treinta y seis a ciento cuarenta y nueve), declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima, en consecuencia, nula la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciséis, del treinta de diciembre de dos mil diecinueve, y ordenó que la Sala Superior emita nuevo fallo. La ejecutoria suprema expuso entre sus principales razonamientos que la sentencia de vista desarrolló un análisis basado solo en lo regulado por el artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pero no explicitó ni fundamentó por qué no debe aplicarse la Ley General de Aduanas, que resultaría ser la norma especial a tener en cuenta al momento de resolver la prescripción conforme lo habían argumentado por los codemandados, con lo que se generó indefensión al no resolverse conforme a los hechos demandados y controvertidos, más aún si la sentencia de primera instancia fue favorable a los demandados. Asimismo, se estableció que corresponde que se analice la antinomia advertida entre la Ley General de Aduanas y el Texto Único Ordenado del Código Tributario, a efectos de no vulnerar el debido proceso en su manifestación constitucional del deber de motivar las resoluciones judiciales, justificando y dando razones sobre por qué debe aplicarse una norma con prevalencia sobre a otra.

**1.6. Segunda sentencia de vista.** Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución treinta y seis, del diecinueve de septiembre de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta a ciento setenta y cuatro), **confirmó** la sentencia apelada, del veintiocho de agosto de dos mil diecinueve, que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La Sala Superior, respecto a la prescripción tributaria, cumple con analizar la antinomia señalada por la Corte Suprema entre la Ley General de Aduanas y el Texto Único Ordenado del Código Tributario, estableciendo que la norma aplicable al caso de autos es la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N.º 1053, en atención al principio de especialidad y en razón de discutirse el cómputo de prescripción de la deuda tributaria y de las multas de carácter aduanero, hechos acaecidos en el año dos mil nueve. Señala que el artículo 155 de la ley mencionada, vigente a la fecha de ocurridos los hechos, no distinguía el cómputo de prescripción de las facultades de la administración aduanera para determinar y cobrar tributos, y para aplicar sanciones y, en segundo lugar, tampoco distinguía el cómputo de prescripción de las facultades para aplicar sanciones y

cobrar multas y, por tanto, las facultades para determinar, aplicar y cobrar los conceptos antes citados tenían la misma fecha de inicio de plazo prescriptorio. En consecuencia, en el caso de autos, señaló el colegiado que, de no haber operado causales de suspensión y/o interrupción del plazo de prescripción, este iniciaría el uno de enero de dos mil diez y vencería el primer día hábil de enero de dos mil catorce, por lo que vencido dicho plazo la acción de la administración para determinar, cobrar tributos y aplicar sanciones se encontraría prescrita. Sobre la alegada interrupción del plazo por la notificación de la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100, se establece que conforme a lo dispuesto por el artículo 156 de la Ley General de Aduanas y el artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la notificación de la carta no configura un supuesto de interrupción del plazo para exigir el pago y aplicar sanciones. Sobre la suspensión del plazo de prescripción, se establece que el recurso de reclamación fue interpuesto contra las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516 el veintiuno de febrero de dos mil catorce, de lo que se colige que los recursos de reclamación y apelación fueron presentados cuando ya había prescrito la facultad de la administración para exigir el pago y aplicar sanciones, de modo que estos actos no pueden ser considerados como actos que suspendan el plazo. Asimismo, señala que la posición de la SUNAT implicaría el reconocimiento de la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N.º 1433, que modifica la Ley General de Aduanas. Sobre la vulneración de principios constitucionales, como el de motivación de resoluciones judiciales, y por incurrir en incongruencia y contradicciones internas, se establece que no se evidencia deficiencia en la motivación de la resolución impugnada, pues ha efectuado una valoración conjunta de los medios probatorios y se evidencia una motivación razonada y lógica que da cuenta de las razones de su decisión de forma más que suficiente; y que la sentencia emite pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas en la demanda, por lo que no vulnera el derecho a la defensa, la debida motivación de resoluciones judiciales, respetando el derecho al debido proceso de la recurrente, al haberse emitido un pronunciamiento con motivación adecuada, suficiente y congruente sobre el fondo de la controversia. **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”<sup>2</sup>, 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 recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5.** De otro lado, atendiendo 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.º 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 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. **3.3.** Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>4</sup>, 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 expuestos por la parte recurrente 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**, los que en síntesis consisten en que el colegiado superior debió analizar razonable y lógicamente los literales a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas; y en que se confirmó la sentencia apelada sin analizar sus fundamentos, ya que el colegiado incurre en error al afirmar que la Ley General de Aduanas establece la fecha de inicio del cómputo del plazo y que no cabe recurrir al Código Tributario. **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, toda vez que cumplió con identificar, en el primer considerando, los agravios expuestos por la recurrente; luego, en el segundo considerando, tuvo presentes las pretensiones interpuestas por la parte demandante y en el tercer considerando prosiguió estableciendo la controversia en sede de revisión. A continuación, procedió a emitir pronunciamiento y absolver los agravios planteados, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge del séptimo y octavo considerandos, no sin antes señalar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia en el quinto considerando y resumir, en el sexto, las actuaciones efectuadas en el expediente administrativo. 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** (las declaraciones aduaneras de mercancías fueron numeradas en el año dos mil nueve; el plazo de prescripción inició el uno de enero de dos mil diez; con fecha veinticinco de julio del dos mil trece se notificó a la parte demandante la carta de presentación con que se dio inicio al procedimiento de fiscalización; el veintisiete de enero de dos mil catorce se notificó a la parte demandante las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516; posteriormente, el veintiuno de febrero de dos mil catorce, la empresa recurrente invocó la prescripción e interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de División antes mencionadas; el once de abril de dos mil dieciocho, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N.º 01371-A-2018, ampliada por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04866-A-2018) y **premisas jurídicas** (artículos 140, 155 y 156 de la Ley General de Aduanas; artículo 45 y su modificación hecha por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, y artículo 46 del Código Tributario), lo cual la llevó a concluir que, en mérito al principio de especialidad, solo correspondía aplicar al caso de autos la Ley General de Aduanas y no el Código Tributario; que el plazo de prescripción inició el uno de enero de dos mil diez y venció el primer día hábil de enero de dos mil catorce; que en el caso de autos no se verificó que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago y aplicar sanciones haya sido interrumpido por la notificación de la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100; y, de igual manera, se establece que los recursos de reclamación y apelación interpuestos contra las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516 no suspendieron el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria y la multa impuesta, al haber sido interpuestos cuando ya había prescrito el plazo para que la administración pueda exigir el pago y aplicar sanciones. **4.4.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precisadas 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 interna 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 la decisión de confirmar 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 155 de la Ley General de Aduanas, así como que sí cabe aplicar al caso de autos el Código Tributario, debe establecerse que estos alegatos son argumentos que no se encuentran relacionados con un vicio de motivación, sino que denotan un cuestionamiento o discrepancia con el criterio asumido por la Sala de mérito y no 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.** En principio, se debe tener en cuenta que si bien se ha denunciado en forma independiente las infracciones normativas por i) interpretación errónea de los literales a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 1053; y ii) por inaplicación de lo dispuesto en el artículo 141 y la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, así como del inciso 2 del artículo 3, del artículo 75 y del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario; no es menos cierto que ellas guardan estrecha relación, pues, conforme a los fundamentos del recurso, 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 efecto, la SUNAT sostiene que la Sala Superior incurrió en error al considerar que el plazo de prescripción de las facultades para determinar y cobrar tributos y sancionar y cobrar multas se computa e inicia de forma simultánea y que no ha tenido en cuenta que el plazo de prescripción debe ser entendido en un orden secuencial. Asimismo, alega que se ha resuelto sin tener presente el Código Tributario, que considera aplicable al caso de autos de forma supletoria en aplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, en atención a que la deuda fue determinada por la administración aduanera luego de un procedimiento de fiscalización, es decir, de forma posterior de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 141 de la Ley General de Aduanas, y que la ley antes citada ni su reglamento regulan el inicio del cómputo del plazo de prescripción en este supuesto. 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.<sup>6</sup> Así, estaremos frente a esa forma de infracción, cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, desconociéndose

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.º 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 poder 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 del presente caso. Así, tenemos: **Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053** Artículo 141. Modalidades de determinación de la deuda tributaria aduanera La determinación de la obligación tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable. Artículo 155. Plazos de prescripción<sup>8</sup> La acción de la SUNAT para: a) Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140 de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera. [...] 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. Segunda Disposición Complementaria Final En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 3. Exigibilidad de la obligación tributaria La obligación tributaria es exigible: [...] 2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación." Artículo 44. Cómputo de los plazos de prescripción<sup>9</sup> El término prescriptorio se computará: [...] 7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas. Artículo 75. Resultados de la fiscalización o verificación Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. [Énfasis agregados] **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: **5.5.1** El veinticinco de julio del dos mil trece, se notificó a la Compañía Goodyear

del Perú Sociedad Anónima la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100, con la cual se le comunicó el inicio de la acción de fiscalización. **5.5.2** Luego, SUNAT emitió el Resultado de Requerimiento N.º 09317-2013-SUNAT/3X4100, notificado el diecinueve de diciembre de dos mil trece. **5.5.3** El veintisiete de enero del dos mil catorce, se notificó a la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000515, que determinó el cobro de tributos dejados de pagar, y la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000516, que impuso sanción de multa, con las liquidaciones de cobranza correspondientes. **5.5.4** Mediante escrito del veintiuno de febrero de dos mil catorce, la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima invocó la prescripción e interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de División mencionadas, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Gerencia N.º 000-3Y4000/2014-000242. **5.5.5** Posteriormente, el doce de febrero de dos mil quince, la empresa interpuso recurso de apelación contra la resolución que desestimó el reclamo, el que fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 01371-A-2018. **5.5.6** Finalmente, la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima, el veinticinco de abril del dos mil dieciocho, solicitó ampliación de fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018 por haber omitido pronunciarse respecto de su solicitud de prescripción, pedido que fue atendido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04866-A-2018, que declaró fundada la solicitud de ampliación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018, declarando que la administración deberá tener en cuenta que la acción para exigir el pago de las resoluciones de División ha prescrito. **5.6.** De esta manera, se aprecia que en el caso de autos fue materia de controversia determinar, entre otros, si ha operado o no la prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el pago de las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516. **SEXTO. Precedente vinculante** Ahora bien, para el caso de autos, se debe tener presente que esta Sala Suprema mediante la Casación N.º 7275-2021 Lima, respecto del cómputo del plazo de prescripción en materia aduanera, ha establecido como precedente vinculante 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.º 1113. **SEPTIMO.** Entrando al análisis de las infracciones materiales, es pertinente traer a colación que la parte recurrente sostiene que la Sala Superior incurrió en error al considerar que el plazo de prescripción de las facultades para determinar y cobrar tributos así como para sancionar y cobrar multas se computa e inicia de forma simultánea, pues no tuvo en cuenta que el plazo de prescripción debe ser entendido en un orden secuencial; y que la Sala Superior se equivocó al establecer que no correspondía aplicar supletoriamente el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sino tan solo los literales a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, por cuanto esta última ley no contiene una disposición que establezca el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para cobrar una deuda determinada por la administración mediante una resolución administrativa producto de una fiscalización posterior. **7.1.** Al respecto, debe tenerse presente que la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas establece que el Texto Único Ordenado del Código Tributario resulta de aplicación en el ámbito aduanero en todo aquello que no haya sido previsto por la ley mencionada. Consecuentemente, si bien la Sala Superior al emitir pronunciamiento sobre la observación efectuada en la Casación N.º 02876-2020-Lima estableció que en atención al principio de especialidad solo resultaba aplicable al caso de autos lo dispuesto por el artículo 155 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 de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las obligaciones tributarias que sean determinadas mediante resoluciones expedidas luego de una fiscalización posterior, como sí lo hace el artículo 44 del Código Tributario, interpretado en concordancia con lo dispuesto en los artículos 45 y 46: 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 ellas<sup>10</sup>. 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. [Énfasis agregados] 7.3. 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 aplicar sanciones, 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 la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, más aún si el artículo 156 de esta ley señala que las causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción se rigen por las normas del Código Tributario<sup>11</sup>; es decir, la propia Ley General de Aduanas efectúa una remisión directa al Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que evidencia que este cuerpo normativo lo complementa. De este modo, se puede concluir que de conformidad con lo establecido en la segunda disposición complementaria final de la ley antes acotada y el precedente vinculante a que se ha hecho mención en el sexto considerando,

sí resulta posible aplicar supletoriamente las normas del Texto Único Ordenado del Código Tributario al caso de autos, en el que las obligaciones tributarias fueron determinadas luego de una fiscalización, conforme al artículo 141 de la Ley General de Aduanas y los artículos 3 y 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. OCTAVO. Por otro lado, la parte recurrente también alega que la Sala Superior incurrió en una interpretación errónea de los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas 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 su aplicación literal lleva a imposibles jurídicos. 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.º 7275-2021-Lima, que estableció que 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". En tal sentido, el cómputo de los plazos prescriptivos de cada facultad inician de forma secuencial, lo que resulta acorde al principio de razonabilidad, puesto que se trata de dos hechos diferentes e identificables que ocurren uno después del otro. Siguiendo esa misma lógica jurídica, el inicio del plazo de prescripción de la facultad de la SUNAT para determinar un tributo y aplicar una multa empieza el uno de enero del año siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, así como desde que se cometió la infracción o detectó la infracción; y el plazo de prescripción de la facultad para cobrar la deuda tributaria y la multa impuesta se computa desde la notificación de la resolución que contiene la determinación del monto del tributo o de la multa. 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 155 de la Ley General de Aduanas y determinar si la acción de exigir el pago de la deuda aduanera por parte de la SUNAT ha prescrito, se debe empezar por establecer que las instancias de mérito han determinado que, conforme al procedimiento de fiscalización llevado por la SUNAT, se determinó que la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima realizó una incorrecta declaración en la declaraciones aduaneras de mercancías numeradas en el año dos mil nueve, al no declarar el pago de regalías, por lo que el plazo de prescripción para determinar el tributo y aplicar la sanción inició el uno de enero de dos mil diez y culminaría el primer día hábil de dos mil catorce; y se detectó que dentro de dicho periodo, esto es, el veinticinco de julio de dos mil trece, el plazo para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se vio interrumpido con la notificación de la Carta de Presentación N.º 5024-2013-SUNAT/3X4100 a la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima, con que se comunicó el inicio de la fiscalización, de conformidad con el inciso c) del punto 1 y el inciso a) del punto 3 del artículo 45 del Código Tributario<sup>12</sup>, con lo cual el plazo de prescripción para determinar tributos y aplicar sanciones se reinició el veintiséis de julio de dos mil trece y culminó el veintisiete de enero de dos mil catorce, fecha en que se notificó a la compañía antes mencionada la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000515, que determinó el tributo dejado de pagar, y la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000516, que impuso la sanción de multa, con las liquidaciones de cobranza. 8.3. A partir del veintiocho de enero de dos mil catorce, 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.º 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 séptimo considerando de la presente resolución y conforme al precedente vinculante establecido por la Casación N.º 7275-2021-Lima; y no conforme al artículo 155 de la Ley General de Aduanas, vigente en la fecha en que ocurrieron los hechos materia del proceso, pues, como se ha establecido anteriormente, dicha norma no hacía una distinción clara entre el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación aduanera y aplicar sanciones, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las obligaciones tributarias que sean determinadas mediante resoluciones expedidas luego de una fiscalización posterior. 8.4. Posteriormente, por la interposición del recurso de reclamación efectuada el veintiuno de febrero de dos mil catorce por parte de la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima 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 también incurrió en un supuesto de suspensión, de conformidad con el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>13</sup>.

**8.5.** Por consiguiente, atendiendo a que la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima solicitó la prescripción de la acción de cobro del tributo y la multa mediante el mismo escrito en que planteó su recurso de reclamación, presentado el veintiuno de febrero del dos mil catorce, es claro que en dicha fecha no se había producido la prescripción de la acción de cobro de la deuda aduanera, pues transcurrió menos de un mes desde que se le notificaron las resoluciones de División antes referidas, como se desprende de lo señalado previamente en el acápite 8.3. **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 155 de la Ley General de Aduanas, al considerar que las acciones de la SUNAT para determinar y cobrar tributos, así como para aplicar y cobrar sanciones empezaron en el caso de autos de forma conjunta el uno de enero de dos mil diez y vencieron el primer día hábil de dos mil catorce, pues si bien el mencionado artículo 155 no hace una distinción entre ambos supuestos estableciendo de forma general que en el caso de los dos literales 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 que 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 que se realiza 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 a la Compañía Goodyear del Perú S.A., por aplicación supletoria de lo dispuesto en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario. Por ende, corresponde declarar **fundado** el recurso de casación. **Actuación en sede de instancia NOVENO.** De conformidad con lo previsto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364, de aplicación supletoria para el presente caso, al resultar fundado el recurso de casación por infracción de las normas de derecho material planteadas por la Procuraduría Pública de la SUNAT, corresponde casar la sentencia de vista y actuar en sede de instancia, resolviendo la causa. **9.1.** Para tal efecto, se debe tener presente que, del escrito de demanda, se aprecia que se interpuso como pretensión principal que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04866-A-2018, en cuanto declara —vía ampliación de fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018— fundada la solicitud de prescripción; y, de forma accesoria, que se declare fundada la solicitud de ampliación de fallo de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018 e infundada la solicitud de prescripción. Mediante la sentencia de primera instancia, se declaró infundada la demanda. **9.2.** Ahora bien, conforme al escrito de apelación interpuesto por la Procuraduría Pública de la SUNAT, se aprecia que esencialmente se han expuesto los siguientes agravios: **i)** que se incurrió en error en la sentencia al considerar que los plazos para la determinación y el cobro de tributos y para la aplicación de sanciones inician simultáneamente; **ii)** que en la sentencia se ha omitido tomar en cuenta las causales de interrupción del plazo para determinar la deuda tributaria, ya que solo se ha considerado las causales de interrupción del plazo para exigir el pago. **9.3.** En tal sentido, respecto a los argumentos de la apelación antes reseñados, se deben tener en cuenta los fundamentos y la conclusión a los que ha arribado este Supremo Tribunal en los considerandos séptimo y octavo de la presente resolución, en los que se ha determinado que las obligaciones tributarias contenidas en la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000515, que determinó el tributo dejado de pagar, y la Resolución de División N.º 000-3X4100/2013-000516, que impuso la sanción de multa, recién son exigibles desde que fueron notificadas a la Compañía Goodyear del Perú S. A. el veintisiete de enero del dos mil catorce, lo que se corrobora con lo dispuesto por el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario; por lo que, al veintiuno de febrero de dos mil catorce, no se había producido la prescripción de la acción de cobro de la deuda aduanera. Por tal motivo, se concluye que el Tribunal Fiscal incurrió en error al emitir la Resolución N.º 04866-A-2018, al ampliar la resolución estableciendo que la administración tributaria deberá tener en cuenta que la acción para exigir el pago de las Resoluciones de División N.º 000-3X4100/2013-000515 y N.º 000-3X4100/2013-000516 ha prescrito. Así, incurrió en la causal de nulidad establecida en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N.º 27444. **9.4.** Por consiguiente, atendiendo a los fundamentos por los que se determinó la nulidad de la Resolución N.º 04866-A-2018,

corresponde amparar la pretensión accesoria, de conformidad con el artículo 87 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria al presente caso, y declarar por tanto infundada la solicitud de prescripción efectuada por la empresa Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima en el procedimiento contencioso tributario y que fue objeto de pronunciamiento vía solicitud de ampliación. **9.5.** Por tal motivo, se concluye que corresponde resolver el conflicto casando la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda. **III. DECISIÓN** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria** el cinco de octubre de dos mil veintidós (fojas ciento ochenta y tres a doscientos once). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y seis, del diecinueve de setiembre de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta a ciento setenta y cuatro), expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia, del veintiocho de agosto de dos mil diecinueve (fojas setenta y cinco a ochenta y tres), 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; en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04866-A-2018, del veintiséis de junio de dos mil dieciocho, que resolvió declarar fundada la solicitud de ampliación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01371-A-2018, del veintiuno de febrero de dos mil dieciocho; y **se declara infundada** la prescripción solicitada vía ampliación por la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima. 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 la Compañía Goodyear del Perú Sociedad Anónima, sobre acción contencioso administrativa; y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

<sup>1</sup> En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

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

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

<sup>4</sup> **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

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

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

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisprudenciales, 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.

<sup>5</sup> Debe tenerse en consideración que conforme a la parte resolutoria de la resolución suprema de fecha veintitrés de enero de dos mil veintitrés se admitió la infracción con la siguiente redacción: "Inaplicación de lo dispuesto en el artículo 141 de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas y al inciso 2 del artículo 3, al artículo 75 y al inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario".

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

<sup>7</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano el veintisiete de junio de dos mil ocho, vigente a partir del diecisiete de marzo de dos mil nueve y con pleno vigor a partir del uno de octubre de dos mil diez.

<sup>8</sup> Artículo modificado por el Decreto Legislativo N.º 1433, publicado el dieciséis de setiembre de dos mil dieciocho.

<sup>9</sup> Incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce.

<sup>10</sup> Numeral incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, que entró en vigor a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

<sup>11</sup> **Ley General de Aduanas**

Artículo 156. Causales de interrupción y suspensión de la prescripción

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

<sup>12</sup> 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, [...].

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. [...].

<sup>13</sup> 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. [...]

C-2211753-17

CASACIÓN Nº 18357-2021 LIMA

TEMA: Recuperación de capital invertido

**Sumilla:** El costo computable consignado en el certificado de reconocimiento de capital invertido debe ser el costo de adquisición de las acciones recibidas por el sujeto no domiciliado, por su inversión en una empresa peruana, es decir, el importe efectivamente desembolsado a efectos de tal inversión; siempre y cuando las reducciones de capital, ocurridas en la empresa peruana, no hayan sido efectivas sino nominales y del tipo obligatorias, por lo cual no han significado la devolución del capital invertido a los accionistas, sino la necesidad de buscar restablecer el equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto de la empresa mediante la reducción de capital por imperio o mandato de la ley.

**Palabras Clave:** certificado de reconocimiento de capital invertido, reducción de capital por absorción de pérdidas mediante amortización de acciones, reducción de capital mediante disminución de valor nominal de acciones.

Lima, veintitrés de marzo de dos mil veintitrés

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS** La causa número dieciocho mil trescientos cincuenta y siete guion dos mil veintiuno, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía; luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la empresa Nyrstar International B.V., mediante escrito de fecha veintitrés de agosto de dos mil veintiuno (fojas quinientos quince del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, mediante resolución número dieciséis, del seis de mayo de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cuarenta y siete del EJE), que confirma la sentencia apelada emitida mediante la resolución número once, del veintiséis de noviembre de dos mil veinte (fojas doscientos noventa y seis del EJE), que declara infundada la demanda en todos sus extremos. **I.1. ANTECEDENTES I.1.1 Demanda** Con fecha catorce de agosto de dos mil diecinueve, la empresa Nyrstar International B.V. interpone demanda contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03984-1-2019, de fecha veintiséis de abril dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia Nº 0120240001622/SUNAT, de fecha once de setiembre de mil diecisiete, respecto al desconocimiento del costo computable de las acciones emitidas por Nyrstar Coricancha S.A. **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Solicita que el Juzgado restablezca el derecho de la compañía vulnerado por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03984-1-2019, en el extremo que desconoce el costo computable de las acciones emitidas por Nyrstar Coricancha S.A.; y, en consecuencia, declare fundado el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia Nº 0120240001622/ SUNAT, en

todos sus extremos. **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se reconozca que la compañía ha realizado una inversión total ascendente a la suma de cuatrocientos veinticuatro mil millones quinientos sesenta mil ciento treinta y un soles con cero céntimos (S/ 424'560,131.00), y, en consecuencia, ordene a la SUNAT que consigne dicho monto en el certificado de recuperación de capital invertido. **Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la SUNAT que cumpla con devolver a favor de la compañía cualquier importe que se hubiera abonado en ejecución de la resolución materia de impugnación, incluido los intereses que pudieran haberse devengado, y/o devolver a la demandante cualquier carta fianza u otra garantía, así como cualquier monto que esta le hubiera retenido a título de embargo en forma de retención u otra modalidad, como devoluciones por saldos a favor o créditos que pudiera haber compensado indebidamente contra la deuda impugnada materia de la presente demanda. **I.1.2 Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número once, de fecha veintiséis de noviembre de dos mil veinte, declara infundada la demanda en todos sus extremos. Sustenta lo siguiente: **a)** Argumenta que la demandante NYRSTAR INTERNATIONAL B.V. en su condición de sujeto no domiciliado en el país tenía como propósito efectuar la enajenación de las participaciones emitidas por la empresa Nyrstar Coricancha S.A., y se adhirió al régimen de recuperación de capital invertido a efectos de determinar la renta neta sobre la cual le correspondía tributar, habiendo señalado la demandante que ha enajenado a favor de la empresa Great Panther Silver Perú S.A.C un total de 47,557,510 acciones de la empresa Nyrstar Coricancha S.A., correspondiendo evaluar cuál es el costo que correspondía a dichas acciones, debido a que cada acción tiene un costo computable propio e independiente, y su determinación debe efectuarse respecto de cada acción a título particular y no en función a la cartera de inversiones en acciones que se posean en determinada sociedad. **b)** Señala que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla la posibilidad de que el costo computable de las acciones amortizadas se transfiera o se adhiera al costo de las acciones que subsisten, lo que guarda lógica con la determinación individual del costo computable de las acciones, ya que las acciones que se amortizan como consecuencia de la reducción del capital dejan de tener existencia jurídica, y tras el acuerdo de reducción de capital, la demandante dejó de ser titular de 376,114,461 acciones de Nyrstar Coricancha S.A.. Que para efectos tributarios el costo computable se determina de manera individual respecto a cada acción, el costo asociado a cada acción amortizada se extingue, no resultando necesario que exista una norma que expresamente regule que el costo computable de las acciones amortizadas se extingue, toda vez que dicha conclusión fluye de lo regulado en los artículos 20° y 21° de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el costo computable de los bienes que serán enajenados. **c)** Argumenta que el ingreso vinculado a las acciones vendidas a favor de Great Panther Silver Perú S.A.C. y por costo computable de los bienes enajenados, se hace referencia al costo de las acciones que serán parte de la operación de venta, que únicamente dichas acciones tienen un costo computable que deberá ser considerado a efectos de calcular la renta bruta, y dado que resulta imposible enajenar acciones que ya se extinguieron, las mismas ya no poseen un costo computable que deba ser considerado a efectos de calcular la renta bruta en una operación de enajenación de bienes, produciéndose dicho efecto independientemente de si la amortización de las acciones se produce con ocasión del cumplimiento de un mandato legal o por decisión autónoma de los accionistas, toda vez que para propósitos tributarios el efecto sigue siendo el mismo, dado que las acciones desaparecen, el costo computable asociado a dichos valores mobiliarios también se extingue. **d)** Señala que carece de asidero jurídico lo sostenido por la demandante respecto a que debe reconocerse como costo la totalidad del monto que invirtió en Nyrstar Coricancha S.A, dado que el reconocimiento del costo solo corresponde ser efectuado con relación a las acciones que existían tras el acuerdo de reducción de capital, y que el reconocimiento del costo se realiza de forma individual y no de manera global o en cartera, no siendo posible sumar el costo de las acciones amortizadas al costo de las acciones remanentes, por lo que considera como costo computable, la totalidad del monto que se invirtió, únicamente respecto a las acciones remanentes en Nyrstar Coricancha S.A. **e)** Respecto a lo sostenido por la demandante de que la pérdida de su inversión debe ser reconocida como parte del costo computable de las acciones remanentes, el Ad quo señala que es necesario diferenciar los conceptos que se encuentran regulados en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, de aquellos gastos que resulten

deducibles al amparo de lo regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, radicando la diferencia en un criterio de imputación temporal, ya que los “gastos” a los que hace referencia el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos incurridos hasta el momento en el que los bienes se encuentran en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente, y una vez que los bienes ya se encuentran en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente ya no resulta posible seguir añadiendo “gastos” para incrementar su costo de adquisición, por lo que dichas erogaciones deberán ser deducidas de conformidad con lo regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo que sean calificadas como costos posteriores en atención a lo regulado en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta y pasen a formar parte del activo a través de su reconocimiento como costo. Por tanto, lo regulado en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta no puede ser interpretado como una habilitación genérica para seguir incrementando el costo de adquisición de los bienes a través de la incorporación de gastos adicionales, ya que dicha norma tiene un ámbito de aplicación cuyo límite temporal precluye al momento en el que los bienes se encuentran en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente, ello sin perjuicio de que los contribuyentes no domiciliados no tienen habilitada la opción de deducir gastos para efectos de determinar su renta neta. En el caso materia de autos, los “gastos” a considerar serían todos aquellos vinculados a la adquisición de las acciones de Nyrstar Coricancha S.A., por ejemplo, aquellos vinculados a formalizar la capitalización de créditos a través de la cual se adquirieron las acciones. Una vez que la demandante fue titular de dichas acciones, ya no era posible incrementar su costo de adquisición a través de la incorporación de gastos adicionales, siendo ello así debido a que desde que la empresa demandante se convirtió en propietaria de las acciones, dichos bienes ya podían ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. **f)** Argumenta, que no corresponde que el efecto de las pérdidas de la demandante sea añadido como un gasto que forma parte del costo de adquisición de las acciones remanentes en Nyrstar Coricancha S.A., que el costo computable de las acciones amortizadas se extingue y no pasa a formar parte del costo computable de las acciones remanentes debido a que el costo se calcula de forma individual, sin considerar el costo que corresponda a toda la cartera de inversiones efectuadas, en otras palabras, solo correspondía determinar la inversión realizada respecto a las acciones que eran parte de la operación de enajenación, dado que dichas acciones son las que poseen un costo computable pasible de ser determinado. Señala que de la revisión de los actuados administrativos, observa que la Administración Tributaria determinó el costo computable de tales acciones aplicando el procedimiento previsto en el inciso e) del numeral 21.2 del artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que resulta arreglado a Ley. **g)** Respecto de las acciones cuyo valor nominal se redujo, argumenta el Ad quo que la reducción de capital de Nyrstar Coricancha S.A. se llevó a cabo a través de una disminución del valor nominal de las acciones, sin que fuese necesario que dichos valores mobiliarios se amorticen, que en la Junta General de Accionistas del 28 de abril 2017 se acordó reducir el capital social de Nyrstar Coricancha S.A. mediante la disminución del valor nominal de las acciones, modalidad que coincide con lo regulado en el inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que resulta de aplicación “en los casos de reducción de capital que no implican la amortización de acciones o participaciones emitidas sino la disminución del valor nominal de las acciones o participaciones existentes. **h)** Señala que si bien la demandante alega que la única interpretación razonable compatible con los artículos 20° y 21° de la Ley del Impuesto a la Renta es considerar que las disposiciones del último párrafo del inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta solo se aplica cuando estamos frente a reducción de capital que generan la devolución del aporte efectuado por los accionistas y no cuando ocurre una reducción nominal, sin embargo, dicha interpretación carece de asidero jurídico en tanto el inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente incluye dentro de su ámbito de aplicación a los casos en los que se produce una reducción de capital que ocasiona una disminución en el valor nominal de las acciones, por lo que la Administración actuó conforme a Derecho al determinar el costo computable de las acciones aplicando el último párrafo del inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto, por tratarse de una reducción de capital que solo implicó la disminución del valor nominal de las acciones de la demandante. **i)** Con relación al principio de igualdad, argumenta el Ad quo que a la demandante en su

condición de no domiciliado, sí se le permitió deducir el costo computable de las acciones que estaba enajenando en aplicación de lo regulado en el inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, no existiendo tratamiento discriminatorio que acredite una vulneración al principio de igualdad. **j)** Respecto al principio de reserva de ley, argumenta que el costo computable se determina de forma individual y no a través del valor de la cartera de inversiones, por lo que no existe base legal que permita sumar el costo de las acciones amortizadas al costo de las acciones remanentes, no advirtiendo que al desconocer el costo computable de las acciones amortizadas se hubiese vulnerado el principio de reserva de ley, dado que dicha conclusión fluye de lo expresamente regulado en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y dicho mandato es cumplido por el inciso e) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece la fórmula para hallar el costo promedio ponderado. Así se establece una fórmula de cálculo general para hallar el costo promedio ponderado, no obstante, también se incluye un procedimiento alternativo que permite ajustar el costo computable cuando se produce un aumento de capital o una reducción de capital en la que solo se modifique el valor nominal de las acciones, ello con la finalidad de reflejar el verdadero costo computable de dichos valores mobiliarios. **k)** Con relación al principio de No confiscatoriedad, argumenta que la demandante incurre en error de considerar un costo que involucre el total de las inversiones efectuadas, incluyendo tanto lo pagado por las acciones amortizadas, como lo invertido en las acciones remanentes, correspondiendo que se considere solo el costo de las acciones enajenadas, máxime cuando la determinación del costo computable debe ser realizada en función a cada acción y no considerando una cartera de acciones. **l.1.3** Sentencia de vista La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima emite la sentencia de vista con resolución número dieciséis, de fecha seis de mayo de dos mil veintiuno, que confirma la sentencia que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Argumenta lo siguiente: **a)** Argumenta, sobre el costo computable de las acciones amortizadas mediante acuerdo de Junta General de Accionistas de fecha treinta y uno de agosto de dos mil quince, que la adquisición de las acciones por parte de la empresa demandante fue producto de una reducción de capital por amortización lo cual se ajusta únicamente al supuesto de costo computable previsto en el inciso e) del numeral 21.2) del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala: “Tratándose de acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades, el costo computable estará dado por su costo promedio ponderado. El Reglamento establecerá la forma de determinar el costo promedio ponderado”, señalando que le es aplicable la primera fórmula de cálculo descrita en el literal e) del artículo 11 de su Reglamento, que refiere que “La aplicación de la fórmula anterior se hará respecto de acciones o participaciones que otorguen iguales derechos y que correspondan al mismo emisor”, más no la segunda fórmula por estar relacionada a un supuesto donde no existe amortización alguna”. Argumentando que no resulta trascendente que la reducción de capital se realizara en mérito a la obligación legal prevista en el artículo 220 de la Ley General de Sociedades, cuya finalidad fuera restablecer el equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto disminuidos como consecuencia de las pérdidas generadas para evitar la disolución de la empresa peruana, y que no se le haya devuelto las contraprestaciones efectuadas inicialmente para adquirir las acciones, según el numeral 4) del artículo 216 y el numeral 4) del artículo 407 de la norma societaria, toda vez que tales circunstancias no han sido recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, las cuales merecen prevalencia en virtud del principio de especialidad. Tampoco se puede considerar que la suma de S/. 376,714,461.00 constituye un gasto destinado a la colocación de las acciones en condiciones de ser enajenables en mérito al numeral 1) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que refiere: “Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, (...) y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente”, pues bien, para ello, en todo caso, debió tener en cuenta dicho monto en el momento que adquirió las acciones materia de enajenación para ser considerado como costo computable, lo cual no ha sucedido en este caso, por el contrario, pretende aumentar el valor de las acciones con posterioridad a su adquisición, lo cual solo es posible si se está frente a los gastos y/o supuestos previstos en los artículos 37 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, por



lo que desestima los agravios. **b)** Argumenta, sobre el desconocimiento del costo computable de las acciones cuyo valor nominal fue disminuido como consecuencia de la reducción del capital social de Nyrstar Coricancha S.A. efectuada el veintiocho de abril de dos mil diecisiete, que de una interpretación sistemática de las normas tributarias que regulan la recuperación de capital invertido y el costo computable, que éste último se determina solo en base a las acciones que son o serán materia de enajenación, en este caso, ello se reduce a S/. 4'280,202.90, que es la parte de la cual es titular la empresa demandante; que una interpretación distinta implicaría transgredir el principio de reserva de ley, toda vez que si se permitiera considerar en el cálculo la suma de S/. 43,277,607.10, se estaría creando un supuesto distinto al previsto en la norma. Que no resulta trascendente que la reducción de capital se realizara en mérito a la obligación legal prevista en el artículo 220 de la Ley General de Sociedades, cuya finalidad fuera restablecer el equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto disminuidos como consecuencia de las pérdidas generadas para evitar la disolución de la empresa peruana y que no se le haya devuelto las contraprestaciones efectuadas inicialmente para adquirir las acciones, según el numeral 4) del artículo 216 y el numeral 4) del artículo 407 de la norma societaria, ya que tales circunstancias no han sido recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, las cuales merecen prevalencia en virtud del principio de especialidad. **c)** Argumenta que no resulta de aplicación el Informe N° 198-2009-SUNAT/2B0000 de fecha veintitrés de setiembre de dos mil nueve, donde se concluyó lo siguiente: "Para fines de la recuperación del capital invertido por un sujeto no domiciliado en el país con motivo de la enajenación de acciones adquiridas a título oneroso, se deberá deducir el costo de adquisición de dichas acciones -entendiéndose por este el monto de la contraprestación pagada más los gastos a que se refiere el numeral 1 del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta-, sin importar si su valor nominal ha sufrido alguna disminución por efecto de la reducción del capital social", en la medida que dicho análisis se efectuó con anterioridad a la incorporación del último párrafo del literal e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado a través del Decreto Supremo N° 275-2013-EF publicado el seis de noviembre de dos mil trece, norma que sí es aplicable al caso concreto por temporalidad, por lo que desestima los agravios. **d)** Argumenta, respecto a la vulneración al principio de igualdad, que el trato tributario que se brinda a una empresa domiciliada y no domiciliada está prevista en la propia Ley del Impuesto a la Renta, la cual es plenamente aplicable en virtud del principio de reserva de ley, y se encuentra justificado que exista diferenciación entre ambas, en la medida que el contribuyente domiciliado tributa por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera, es decir, rentas de fuente mundial, en cambio el contribuyente no domiciliado en el país tributa únicamente por la totalidad de sus rentas de fuente peruana; por lo que desvirtúa la alegada vulneración del principio de igualdad. **e)** Argumenta, respecto a la vulneración al principio de no confiscatoriedad y derecho de propiedad, que en el presente caso prevalece el principio de reserva de ley contenido en el artículo 74 de la Constitución frente al principio de no confiscatoriedad en sus dos manifestaciones y el derecho de propiedad, ya que de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento el costo computable solo tiene como base los bienes que son o serán materia de enajenación, los cuales únicamente equivalen, según la Junta General de Accionistas de fecha treinta y uno de agosto de dos mil quince, a S/. 23'162,490.00, y por acuerdo de la Junta General de Accionistas de fecha veintiocho de abril de dos mil diecisiete, a S/. 4'280,202.90, resultando válida cualquier consecuencia económica que generen, como lo es el pago del Impuesto a la Renta. **I.2 RECURSOS DE CASACIÓN I.2.1** La demandante NYRSTAR INTERNATIONAL B.V., mediante escrito de fecha veintitrés de agosto de dos mil veintiuno (foja quinientos quince del EJE), formula recurso de casación respecto de las siguientes infracciones normativas materiales: **a) Interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, incisos a) y e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, último párrafo del inciso e) del artículo 11 del Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, e inciso a) del artículo 57 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** La recurrente expresa que la Sala Superior, al señalar indebidamente que, bajo una supuesta interpretación sistemática de dichas normas, el costo correspondiente a acciones amortizadas y reducidas en su valor nominal, como consecuencia de reducciones de capital adoptadas de manera obligatoria a fin de cumplir con los ratios

exigidos por la Ley General de Sociedades, se pierde y, en consecuencia, no es objeto de certificación. **b) Vulneración de los principios de igualdad, reserva de ley y no confiscatoriedad, principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado.** La recurrente expresa que, bajo la errónea interpretación adoptada por la Séptima Sala, se ha dado un tratamiento diferenciado a la compañía en comparación con empresas peruanas y otros no domiciliados que han obtenido la certificación del costo correspondiente a acciones amortizadas y reducidas en su valor nominal en el marco de reducciones de capital obligatorias, generando, adicionalmente, un desconocimiento ilegal del costo solicitado por la compañía y el estar obligado a efectuar una mayor tributación, lo cual no le corresponde. **I.2.3 Auto calificadorio** Mediante el auto calificadorio de fecha veintiocho de febrero de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa Nyrstar International B.V., por la causal a) mencionada en el acápite anterior. **II. CONSIDERANDO** Primero: Delimitación del petitorio **1.1** Es materia de pronunciamiento de fondo el recurso de casación interpuesto por la empresa Nyrstar International B.V. contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda formulada por la empresa recurrente. **1.2** La empresa recurrente trae a casación la infracción normativa sustantiva siguiente: **a)** interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, de los incisos a) y e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, del último párrafo del inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, y del inciso a) del artículo 57 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la causal denunciada. Segundo: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, de los incisos a) y e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, del último párrafo del inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, y del inciso a) del artículo 57 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **2.1** La empresa recurrente sustenta su denuncia en que la Séptima Sala señala indebidamente que, bajo una supuesta interpretación sistemática de dichas normas, el costo correspondiente a acciones amortizadas y reducidas en su valor nominal, como consecuencia de reducciones de capital adoptadas de manera obligatoria a fin de cumplir con los ratios exigidos por la Ley General de Sociedades, se pierde y, en consecuencia, no es objeto de certificación. **2.2** Sobre el particular, el artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, regula el tratamiento de la retención a los sujetos no domiciliados cuando perciben renta de fuente peruana, estableciendo lo siguiente: Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los Impuestos a que se refieren los Artículos 54 y 56 de esta Ley, según sea el caso [...]. Señala el literal g) del mencionado artículo que para el caso de la deducción del capital invertido, debemos remitirnos a lo regulado en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala: g) El importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. La deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento. Remitidos al reglamento, se advierte que el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, regula el tratamiento de recuperación de capital invertido de contribuyentes no domiciliados, señalando lo siguiente: Se entenderá por Recuperación del Capital Invertido, para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del Artículo 76° de la Ley: **a)** Tratándose de la enajenación de bienes o derechos: el costo computable se determinará de conformidad con lo dispuesto por los Artículos 20° y 21° de la Ley y del Artículo 11° del Reglamento. La SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen o se fueran a enajenar emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo sin que la SUNAT se hubiera pronunciado sobre la

solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente [...]. No procederá la deducción del capital Invertido conforme al inciso g) del Artículo 76° de la Ley, respecto de los pagos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT." Para determinar el costo computable, nos remitiremos a lo regulado en el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que establece: Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con Incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. En concordancia con ello, el artículo 21 del mismo cuerpo normativo también regula la determinación del costo computable: Tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará en la forma establecida a continuación: **21.2 Acciones y Participaciones:** **a)** Si hubieren sido adquiridas a título oneroso, el costo computable será el costo de adquisición. [...] **c)** Acciones recibidas y participaciones reconocidas por capitalización de utilidades y reservas por reexpresión del capital, como consecuencia del ajuste Integral, el costo computable será su valor nominal. [...] **e)** Tratándose de acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades, el costo computable estará dado por su costo promedio ponderado. El Reglamento establecerá la forma de determinar el costo promedio ponderado. [...] Finalmente, remitiéndonos al artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, y para efectos de determinación del costo computable, tenemos que la mencionada norma señala las fórmulas o procedimientos a seguir para determinar el costo promedio ponderado, conforme a lo siguiente: **a)** Costo computable en la transferencia de bienes En el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de Ingreso al patrimonio o el valor en el último Inventario, según corresponda. **e)** Tratándose de acciones y participaciones a que se refiere el inciso e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley, el costo promedio ponderado se determinará aplicando la siguiente fórmula:

$$P1xQ1 + P2xQ2 + P3xQ3 + \dots + PnxQn$$

Q

Donde: P1= Costo Computable de la acción adquirida o recibida en el momento "i" Q1= Cantidad de acciones adquiridas o recibidas en el momento "i" al precio Pi Q = Q1 + Q2 + Q3 +...+Qn (Cantidad total de acciones adquiridas o recibidas) La aplicación de la fórmula anterior se hará respecto de acciones o participaciones que otorguen iguales derechos y que correspondan al mismo emisor. Si luego de la enajenación quedaran aún acciones o participaciones en poder del enajenante, éstas mantendrán como costo computable, para futuras enajenaciones, el costo promedio previamente determinado. [...] En los casos de reducción de capital que no impliquen la amortización de acciones o participaciones emitidas sino la disminución del valor nominal de las acciones o participaciones existentes de conformidad con el artículo 216 de la Ley General de Sociedades, a efecto de poder aplicar la fórmula del costo promedio ponderado unitario, se utilizará sólo en función a la variable Pi que se determinará de la siguiente manera: CPP = Pi – (VN – NV) Donde: CPP = Costo promedio ponderado individual de la acción o participación Pi = Costo Computable de la acción adquirida o recibida en el momento "i" o último costo por capitalización o modificación patrimonial anterior. NV= Nuevo valor nominal otorgado al momento de la reducción de capital con disminución de valor VN= Valor nominal original de la acción o participación existente al momento de la reducción de capital o valor nominal de la capitalización anterior o reducción anterior. **2.3** En el presente caso, al tratarse de sujeto no domiciliado que decide enajenar sus acciones de empresa peruana, para efectos de determinar la renta neta, puede solicitar la certificación de capital invertido ante la administración tributaria que acredite el costo computable; sin embargo, surge la controversia en la determinación del costo computable cuando la empresa emisora de las acciones ha realizado reducciones de capital social con la finalidad de restablecer el equilibrio entre el capital social y patrimonio neto. El artículo 220 de la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades establece que cuando las

pérdidas provoquen la disminución del capital social de una empresa en más del 50%, y dicha situación perdure por más de un ejercicio, las sociedades se encuentran obligadas a realizar la reducción de capital para absorber dichas pérdidas. Pablo Antonio León Puccio y Fabio Llantop Hugo<sup>1</sup> refieren, respecto a las posibles consecuencias para las sociedades en caso incurran en pérdidas que superen el 50% de su capital, lo siguiente: Es importante notar que, si las sociedades no toman acciones para que las pérdidas no superen el cincuenta por ciento de su capital, podrían llegar a verse incursas en la causal de disolución establecida en el inciso 4 del artículo 407 de la LGS, si es que sus pérdidas llegasen a reducir su patrimonio neto a una cantidad inferior a la tercera parte del capital pagado. No obstante lo anterior, la empresa podría evitar dicha situación si es que las pérdidas son resarcidas o si el capital pagado es aumentado o reducido en cuantía suficiente. **2.4** Por lo que, en el caso de realizarse la reducción de capital, el artículo 216 de la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades regula modalidades mediante las cuales se puede realizar una reducción de capital: Artículo 216: Modalidades La reducción del capital determina la amortización de acciones emitidas o la disminución del valor nominal de ellas. Se realiza mediante: 1. La entrega a sus titulares del valor nominal amortizado; 2. La entrega a sus titulares del importe correspondiente a su participación en el patrimonio neto de la sociedad; 3. La condonación de dividendos pasivos; 4. El reestablecimiento del equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto disminuidos por consecuencia de pérdidas; u, 5. Otros medios específicamente establecidos al acordar la reducción del capital. **2.5** En el presente caso, al tratarse de absorción de pérdidas con el objeto de restablecer el equilibrio entre capital social y el patrimonio neto, nos encontramos en la modalidad prevista en el numeral 4 del artículo 216 de la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades, referido a una forma de reducción de capital en la que no existe entrega a sus titulares o devolución alguna de aportes y/o recursos a los accionistas, toda vez que estos asumen, a prorrata de su participación en las acciones de la empresa, las pérdidas generadas en determinado ejercicio económico; en consecuencia, el capital invertido sigue siendo el mismo a pesar de que la sociedad incurriera en pérdidas, y que la absorción de pérdidas se materialice mediante amortización de acciones o disminución del valor nominal de acciones. **2.6.** Siendo ello así, y en atención a lo expuesto precedentemente, corresponde considerar que el costo de adquisición de las acciones recibidas por un sujeto no domiciliado por su inversión en una empresa peruana, es el importe desembolsado a efectos de tal inversión, puesto que las reducciones no han sido efectivas sino nominales —sin devolución o reembolso del capital a los socios— y del tipo obligatorias —por mandato legal expreso que lo ordene—, por lo cual no han significado la devolución del capital invertido a los accionistas, sino que nacen de la necesidad de buscar restablecer el equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto de la empresa mediante la reducción por imperio o mandato de la ley. **2.7.** Conforme a las normas tributarias, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que la renta bruta será calculada a partir de la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de la enajenación de bienes y el costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, el literal a) del inciso 21.2 del artículo 21 de la misma norma establece que, para el caso de enajenación de acciones, el costo computable de acciones adquiridas a título oneroso será el costo de adquisición; mientras que el literal e) del mismo inciso establece que al tratarse de acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades, el costo computable estará dado por su costo promedio ponderado, precisando además que el reglamento establecerá la forma de determinar el costo promedio ponderado. Así, el inciso e) del artículo 11 del Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece las fórmulas con el procedimiento que corresponderá utilizar para determinar el costo computable de las acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades; sin embargo, se advierte que el referido inciso e) del artículo 11 no contiene precisión alguna sobre la determinación del costo computable de acciones o participaciones en supuestos en que se produjo la reducción de capital por absorción de pérdidas, toda vez que el mismo solo regula formas de cálculo del costo promedio ponderado cuando se trata de **i)** acciones o participaciones que otorguen iguales derechos y que correspondan al mismo emisor, y **ii)** en casos de aumento de capital que no impliquen la emisión de nuevas acciones, sino el incremento del valor nominal de las acciones o

participaciones existentes; por lo cual, no resulta lógico asumir que resulta aplicable el referido inciso e) del artículo 11 del reglamento, cuando se producen enajenaciones de acciones en “diversas formas u oportunidades”, como refiere el literal e) del inciso 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que tal literal de la Ley de Impuesto a la Renta nos remite al inciso e) del reglamento de la misma, que no contiene regulación ni precisión alguna para casos de reducciones de capital por absorción de pérdidas y que tengan por finalidad restablecer el equilibrio entre capital social y patrimonio neto de la empresa. **2.8** En este orden de ideas y conforme a lo señalado precedentemente, al buscar restablecer el equilibrio entre capital social y el patrimonio neto de la empresa, como consecuencia de la obtención de pérdidas, mediante la reducción de capital, no se produce la devolución de los aportes o recursos a los accionistas, por lo que la inversión realizada al adquirir las acciones o derechos sigue siendo la misma que la efectuada al momento de tal adquisición de acciones. Por tanto, esta circunstancia constituye un supuesto distinto a la simple enajenación de acciones, en la que el accionista percibe como contraprestación la devolución de sus aportes por el monto equivalente a las acciones enajenadas, o en los casos de reducción de capital mediante la entrega a sus titulares del valor nominal de las acciones amortizadas, o la entrega a los titulares del importe correspondiente a su participación en el patrimonio neto de la sociedad, o la condonación de dividendos pasivos; pues, en todos estos supuestos, el titular de las acciones o participaciones percibe, como contraprestación, la devolución de sus aportes o algún otro tipo de restitución de los mismos. **2.9** En ese sentido, al tratarse de reducciones de capital por absorción de pérdidas, en las que se busca el restablecimiento del equilibrio entre capital social y patrimonio neto de la empresa, y sobre todo al estar ausente cualquier tipo de restitución por tal reducción de capital, no es posible aplicar las reglas contenidas en el literal e) del inciso 21.2 del artículo 21 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, sino las reglas contenidas en el inciso a) del mencionado artículo. **2.10** Respecto a la reducción de capital por absorción de pérdidas que se realiza vía amortización de acciones, León y Llontop<sup>2</sup> refieren que una reducción de capital por absorción de pérdidas con amortización de acciones implicaría alguno de los siguientes efectos tributarios: i) que el costo computable que detenta el accionista no domiciliado por la totalidad de sus acciones se vea reducido en el importe correspondiente a las acciones amortizadas; o ii) que el costo computable de las acciones que sean amortizadas se mantenga y sea reasignado a las acciones remanentes. Se advierte que la primera situación descrita en el numeral i) guarda correspondencia con el inciso g) del artículo 76<sup>3</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 57<sup>4</sup> del reglamento de la referida ley, los cuales regulan los supuestos de enajenación de bienes y derechos, toda vez que de dichas normas se desprende que únicamente corresponde reconocer el costo computable de los bienes y derechos que existen. Asimismo, se advierte que dichas normas solo establecen la forma en que los sujetos domiciliados pueden acceder a la deducción del costo computable a través de la recuperación del capital invertido, mas no regulan la forma o el procedimiento de determinación de dicho costo computable, previsto en los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el artículo 11 de su reglamento, ni mucho menos reparan en el hecho de que se trata de “amortizaciones por reducción de capital ocasionadas por pérdidas” en las que los accionistas no percibieron contraprestación alguna, conforme lo expuestos precedentemente, lo que permite concluir que en el caso de que se produzcan las reducciones de capital por absorción de pérdidas que se realizan vía amortización de acciones, corresponde asumir la segunda situación, es decir, se debe entender que el costo computable de las acciones que sean amortizadas se mantiene. **2.11** Con respecto a la reducción de capital por absorción de pérdidas que se realizan vía reducción del valor nominal de acciones, a diferencia de la anterior modalidad, el número de acciones se mantiene, y solo se reduce el valor nominal de cada una de ellas. Debe tenerse presente que el inciso e) del artículo 11<sup>5</sup> del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece las fórmulas con el procedimiento para el cálculo del costo promedio ponderado de las acciones y participaciones a que se refiere el literal e) del inciso 21.2 del artículo 21<sup>6</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, que a su vez se refiere a “las acciones y participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades”, precisando además que el costo estará dado por su costo promedio ponderado y que el reglamento establecerá la forma de determinar el mismo, lo que permite advertir que ni el inciso e) del artículo 11 del reglamento ni el

literal e) del inciso 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta otorgan un tratamiento diferenciado a la modalidad de reducción de capital realizado mediante “el restablecimiento del equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto disminuido por consecuencia de pérdidas”, toda vez que dicha modalidad, establecida en el artículo 216 de la Ley General de Sociedades, tiene naturaleza, causas que lo originan y efectos, distintos al resto de modalidades de reducción de capital, por lo cual corresponde establecer que la correcta interpretación del inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta a las reducciones de capital, es que se refiere únicamente a aquellas que originan una restitución o devolución de la inversión a los accionistas. Esto, además, guarda correspondencia con el artículo 20 y el literal a) del inciso 21.1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales establecen que el costo computable de las acciones será su costo de adquisición. **2.12** En este sentido, nos encontramos de acuerdo con lo señalado por León y Llontop, quienes, citando a Humberto Astete Miranda, refieren: Sobre este extremo, cabe destacar lo mencionado por Humberto Astete Miranda, quien indica que [...] no habría por lo demás una razón valedera para establecer un tratamiento diferenciado entre ambas situaciones. En esencia, la única distinción entre ellas radica en que, en un caso, la sociedad emisora decidió reflejar la reducción del capital mediante una disminución del valor nominal de los títulos y, en el otro, vía la amortización de alguno de ellos. Ambos caminos, como hemos visto, son admitidos por nuestra legislación societaria y tienen como propósito concretar un mismo hecho jurídico: la reducción de capital (en el supuesto analizado, con el propósito de cubrir pérdidas). En ambos escenarios, consecuentemente, el costo de la inversión debiera seguir siendo el mismo (2010, p. 23). En este sentido, consideramos que el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la LIR debería ser aplicable a todo tipo de reducciones de capital, salvo a aquellas reducciones de capital vía disminución del valor nominal de las acciones para absorber pérdidas, ya que, de lo contrario, se estaría disminuyendo el costo computable a sujetos no domiciliados que no han recibido ninguna restitución de su inversión. Sin embargo, dado que del texto de la norma reglamentaria no se desprende expresamente eso, consideramos que sería importante que se realice una precisión en el Reglamento de LIR, a fin de excluir expresamente a las reducciones de capital por absorción de pérdidas.<sup>7</sup> **2.13** En este orden de ideas, al considerar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no toman en cuenta las diferencias que existen en las distintas modalidades de reducción de capital por absorción de pérdidas, ni contienen precisión alguna sobre la verdadera naturaleza de la reducción de capital por “restablecimiento del equilibrio social”, no es posible ignorar su finalidad y tratamiento societario, así como los distintos hechos que lo generan; por lo que corresponde asumir que el reconocimiento de capital invertido de acciones cuyo valor nominal fue reducido por restablecimiento del equilibrio social y que no ha generado restitución alguna de su inversión a los accionistas, debe ser por el mismo monto que el costo de adquisición. **2.14** En este sentido y habiendo determinado precedentemente la correcta interpretación de las normas aplicables para la determinación del costo computable para efectos de la emisión del certificado de reconocimiento de capital invertido en los casos en que se haya producido la reducción de capital para absorber pérdidas, vía amortización de acciones y/o a través de la disminución del valor nominal de las mismas, con la finalidad de lograr el restablecimiento del equilibrio entre el capital social y el patrimonio neto, se concluye que la sentencia de vista incurrió en la infracción denunciada de interpretación errónea del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, de los incisos a) y e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, del último párrafo del inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, y del inciso a) del artículo 57 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por tanto, la causal denunciada por la Empresa Nyrstar International B.V. resulta fundada. **Actuación en sede de instancia Tercero:** Conforme 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 declararse fundado el recurso de casación interpuesto por NYRSTAR INTERNATIONAL B.V. por infracción de las normas de derecho material, corresponde revocar la sentencia de vista y actuar en sede de instancia, resolviendo la causa. **3.1** En tal sentido, corresponde amparar la pretensión principal declarando la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03984-1-2019, de fecha veintiséis de abril de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0120240001622/SUNAT, de fecha once de



setiembre de dos mil diecisiete, respecto al desconocimiento del costo computable de las acciones emitidas por Nyrstar Coricancha S.A. **3.2** Con respecto a las pretensiones accesorias, que siguen la suerte de la principal, conforme lo previsto en el primer párrafo del artículo 87 del Código Procesal Civil, también corresponde ampararlas, disponiendo **i)** que el Tribunal Fiscal en la etapa correspondiente declare fundado el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0120240001622/SUNAT en todos sus extremos, de acuerdo a lo considerado en la presente sentencia; **ii)** que se considere que la recurrente ha realizado una inversión total ascendente a la suma de cuatrocientos veinticuatro mil millones quinientos sesenta mil ciento treinta y un soles con cero céntimos (S/ 424,560,131.00) y, en consecuencia, ordenar a la SUNAT que consigne dicho monto en el certificado de recuperación de capital invertido; **iii)** ordenar a la SUNAT que cumpla con devolver a favor de la recurrente cualquier importe que esta le hubiera abonado en ejecución de la resolución materia de impugnación, incluidos los intereses que pudieran haberse devengado, y/o devolver a la demandante cualquier carta fianza u otra garantía, así como cualquier monto que esta le hubiera retenido a título de embargo en forma de retención u otra modalidad, como devoluciones por saldos a favor o créditos que pudiera haber compensado indebidamente, en el proceso materia de la presente demanda, si eventualmente corresponde. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa Nyrstar International B.V., mediante escrito de fecha veintitrés de agosto de dos mil veintiuno (fojas quinientos quince del EJE). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida mediante resolución número dieciséis, de fecha seis de mayo del dos mil veintiuno, 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; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada emitida mediante la resolución número once, del veintiséis de noviembre del dos mil veinte, que declaró infundada la demanda, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda respecto al desconocimiento del costo computable de las acciones emitidas por Nyrstar Coricancha S.A.; en consecuencia: **i) se declara** la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03984-1-2019, de fecha veintiséis de abril de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0120240001622/SUNAT de fecha once de setiembre de dos mil diecisiete; **2) se dispone** que el Tribunal Fiscal en la etapa correspondiente declare fundado el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0120240001622/SUNAT en todos sus extremos, de acuerdo a lo considerado en la presente sentencia; **3) se declara** que la recurrente ha realizado una inversión total ascendente a la suma de cuatrocientos veinticuatro mil millones quinientos sesenta mil ciento treinta y un soles con cero céntimos (S/ 424,560,131.00) y, en consecuencia, **se ordena** a la SUNAT que consigne dicho monto en el certificado de recuperación de capital invertido; **4) se ordena** que la SUNAT cumpla con devolver a favor de la recurrente cualquier importe que esta le hubiera abonado en ejecución de la resolución materia de impugnación, incluidos los intereses que pudieran haberse devengado, y/o devolver a la demandante cualquier carta fianza u otra garantía, así como cualquier monto que esta le hubiera retenido a título de embargo en forma de retención u otra modalidad, como devoluciones por saldos a favor o créditos que pudiera haber compensado indebidamente contra la deuda impugnada materia de la presente demanda, de corresponder. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la empresa Nyrstar International B.V. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, **CABELLO MATAMALA**, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.

refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso. Si quien paga o acredita tales rentas es una Institución de Compensación y Liquidación de Valores o quien ejerza funciones similares constituida en el país, se tendrá en cuenta lo siguiente:

[...]  
g) El importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. La deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento.

**4 Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**

Artículo 57.- Se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del Artículo 76 de la Ley:

a) Tratándose de la enajenación de bienes o derechos: el costo computable se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20 y 21 de la Ley y el artículo 11 del Reglamento. [...]

**5 Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**

Artículo 11.- Costo Computable

[...]  
e) Tratándose de acciones y participaciones a que se refiere el inciso e) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley, el costo promedio ponderado se determinará aplicando la siguiente fórmula:  
La aplicación de la fórmula anterior se hará respecto de acciones o participaciones que otorguen iguales derechos y que correspondan al mismo emisor.

[...]  
En los casos de reducción de capital que no impliquen la amortización de acciones o participaciones emitidas sino la disminución del valor nominal de las acciones o participaciones existentes de conformidad con el artículo 216 de la Ley General de Sociedades, a efecto de poder aplicar la fórmula del costo promedio ponderado unitario, se utilizará sólo en función a la variable Pi que se determinará de la siguiente manera: [...] (\*)

(\*) Último párrafo incorporado por el Artículo 3 del Decreto Supremo N° 275-2013-EF, publicado el 06 noviembre 2013. [Subrayado agregado]

**6** Artículo 21.- Tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará en la forma establecida a continuación:

[...]  
21.2 Acciones y participaciones:

[...]  
e) Tratándose de acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades, el costo computable estará dado por su costo promedio ponderado. El Reglamento establecerá la forma de determinar el costo promedio ponderado. [Subrayado agregado]

**7** LEÓN y LLONTOP, op. cit., p. 268.

**C-2211753-18**

**CASACIÓN N° 1588-2023 LIMA**

Lima, diez de julio de dos mil veintitrés.-

**VISTOS:** con el expediente judicial digitalizado, y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la demandante **Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima** el siete de noviembre de dos mil veintidós (foja veintiocho del expediente judicial digitalizado) contra la sentencia de segunda instancia, del veintiocho de junio de dos mil veintidós, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (foja cinco del expediente judicial digitalizado), que confirmó la sentencia de primera instancia, del uno de junio de dos mil quince, 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 (foja quinientos setenta y cinco del expediente judicial físico signado con número 01230-2009-0-1801-SP-CA-05), 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

<sup>1</sup> LEÓN PUCCIO, Pablo Antonio, y LLONTOP HUGO, Fabio (2019). "Las Reducciones de Capital por Absorción de Pérdidas y sus efectos en el Costo Computable de Accionistas No Domiciliados". Themis. Revista de Derecho, N° 76; pp. 262-263.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 264.

<sup>3</sup> Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 76.- Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se

Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los 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° 31591<sup>1</sup>, 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 1<sup>2</sup> y el literal c) del inciso 2<sup>3</sup> del artículo 386<sup>4</sup>, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código<sup>5</sup>. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos —literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>6</sup> 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). **Análisis de admisibilidad del recurso de casación TERCERO:** El recurso cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 386 del Código Procesal Civil, pues se advierte que: **i)** se impugna una resolución expedida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que actuó en este proceso judicial como órgano de segundo grado y, como tal, le puso fin a este<sup>7</sup>; asimismo, **ii)** la resolución impugnada contiene un pronunciamiento de segunda instancia que no es anulatorio<sup>8</sup>. De otro lado, del análisis del recurso respecto del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad regulados en el artículo 391 del citado código, se desprende que: **i)** ha sido interpuesto ante la Sala Suprema que emitió la resolución impugnada<sup>9</sup>; **ii)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada<sup>10</sup>; y **iii)** en cuanto a la tasa respectiva<sup>11</sup>, se ha adjuntado el arancel judicial correspondiente por concepto de casación, conforme se aprecia a foja veintinueve del expediente judicial digitalizado, el mismo que posteriormente es reintegrado, observándose ello a foja treinta y seis del cuaderno de casación N° 1588-2023. **CUARTO:** Por último, es pertinente precisar que el inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591, prevé como un requisito de admisibilidad, el siguiente: “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. [...]”; no obstante, de la revisión del recurso de casación interpuesto por la empresa demandante, no es posible advertir el cumplimiento de tal requisito. A pesar de ello, en aplicación de los principios de dirección e impulso procesal, y de los principios de inmediación, concentración, economía y celeridad procesal —regulados en los artículos II y V del Título Preliminar del precitado código adjetivo, respectivamente—, y considerando que la aludida deficiencia del recurso de casación no ha sido observada por esta Sala Suprema al emitirse la resolución del nueve de mayo de dos mil veintidós (foja treinta del cuaderno de casación N° 1588-2023) en la que se declaró su inadmisibilidad por haber sido presentado con una tasa judicial diminuta; se procederá con el análisis de procedencia correspondiente. **Análisis de**

**procedencia del recurso de casación QUINTO:** 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 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. **SEXTO:** 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. **SÉPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto por la demandante **Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima**, esta Suprema Sala observa que se fundamenta señalando expresamente lo siguiente: Al momento de calificar este recurso de casación debe tenerse en cuenta el criterio desarrollado en el Recurso Queja N° 230-2021-Cajamarca, en el cual se señaló lo siguiente: “Fundamento jurídico sexto. Que, es de precisar que, respecto de la interpretación del artículo 155-C de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es de rigor replantear lo que en ocasiones anteriores hablamos expuesto. El precepto en cuestión tiene un enunciado normativo confuso, que se aleja de las expresiones lingüísticas habitualmente utilizadas por las leyes procesales. Dice: “La resolución judicial surte efecto desde el segundo día siguiente en que se ingresa su notificación a la casilla electrónica, [...]”. La regla es que el plazo se cuenta “[...] desde el día siguiente de la notificación] (ex artículo 147, primer párrafo, del Código Procesal Civil). Luego, si se trata de la notificación electrónica, lo que el precepto procura es dar un tiempo de dos días tras ese acto procesal para contar el plazo para su impugnación —así debe entenderse el vocablo: “desde” —. En todo caso, ante una deuda hermenéutica lo aconsejable es apostar por aquella interpretación más favorable al principio pro actione, exigible por la garantía de tutela jurisdiccional y el artículo 139, numeral

11, de la Constitución". De esa manera el cómputo del plazo para impugnar debe realizarse atendiendo a dicho criterio jurisprudencial. De ahí que, conforme a lo indicado por la recurrente, indirectamente pretende que —teniéndose en cuenta el criterio jurisprudencial desarrollado en el Recurso Queja N° 230-2021-Cajamarca— esta Sala Suprema interprete de la forma más favorable el cómputo del plazo de la notificación electrónica efectuada en el proceso judicial. Empero, no se comprende de forma clara y precisa si dicha parte se refiere al cómputo del plazo de la notificación electrónica de la sentencia de segunda instancia recurrida o de alguna otra resolución judicial; máxime si, luego de la revisión del cuaderno de casación N° 1588-2023, el expediente judicial físico signado con número 01230-2009-0-1801-SP-CA-05 y el cuaderno N° 1318-2019, se corrobora que la sentencia de segunda instancia, del veintiocho de junio de dos mil veintidós, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (foja cinco del expediente judicial digitalizado) fue depositada en el domicilio procesal electrónico de la casacionista el diecisiete de octubre de dos mil veintidós (foja veinticuatro del expediente judicial digitalizado) y notificada físicamente en su domicilio procesal el veinte de octubre de dos mil veintidós; motivo por el cual, independientemente de que se tome en cuenta la fecha de la notificación física o electrónica de la sentencia de segunda instancia para efectos del cómputo de plazo de la interposición del recurso de casación, se colige que este ha sido presentado dentro del plazo legal, esto es, siete de noviembre de dos mil veintidós. **OCTAVO:** Del examen de la argumentación expuesta en el considerando que antecede, se colige que el recurso no cumple con el requisito exigido en el inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 31591; puesto que, no contiene la indicación separada de las causales casatorias que invoca. Del mismo modo, se aprecia que en el recurso no se citan concretamente los preceptos legales que se consideran erróneamente aplicados o inobservados; así como, tampoco se precisan los fundamentos doctrinales y legales que sustentan su pretensión, menos aún se expresa específicamente cuál es la aplicación que pretende. En esa misma línea, el artículo 393 del acotado código prevé lo siguiente: "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 [...] 2. También declara la improcedencia del recurso cuando: a. Carezca manifestamente de fundamento". Por tanto, habiéndose esclarecido que el recurso de casación objeto de análisis no cumple con el requisito exigido en el inciso 1 del precitado artículo 391, corresponde aplicar el literal a) del inciso 1 del artículo 393 del Código Procesal Civil; tanto más, si se considera que el supuesto de hecho acontecido no solo se subsume en dicha norma, sino también en el literal a) del inciso 2 del referido artículo 393, al ser claro que el recurso de casación carece de fundamentos que lo sustenten debidamente. **NOVENO:** Bajo el contexto narrado, se concluye que corresponde declarar la **improcedencia del recurso de casación** interpuesto por la demandante Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima. Por tanto, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás requisitos de procedencia fijados en el artículo 393 del código adjetivo. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Empresa de Transportes Perú Bus Sociedad Anónima** el siete de noviembre de dos mil veintidós (foja veintiocho del expediente judicial digitalizado) contra la sentencia de segunda instancia, del veintiocho de junio de dos mil veintidós, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (foja cinco del expediente judicial digitalizado); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por Empresa de Transportes Perú Bus 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, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA, TAPIA GONZALES.**

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que:

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

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil

<sup>8</sup> Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

<sup>9</sup> Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

<sup>10</sup> Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

<sup>11</sup> Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

**C-2211753-19**

## CASACIÓN N° 10758-2023 LIMA

Lima, diecinueve de junio 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 el **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, el tres de febrero de dos mil veintitrés, (foja trescientos sesenta y cuatro del Expediente Judicial Electrónico - EJE)<sup>1</sup> contra la sentencia de vista del veintitrés de enero de dos mil veintitrés, (foja trescientos cuarenta y seis), que **revocó** la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, del veintisiete de octubre de dos mil veintidós, (foja doscientos sesenta y nueve), por la que se resolvió declarar infundada la demanda; y **reformándola la declararon fundada en todos sus extremos;** en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05284-A-2021, la Resolución Jefatural de División N° 118-3D7100/2019-002697 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2019-042560. **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, 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 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 procedimientos administrativos, incluyendo 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° 31591<sup>2</sup>, 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, a 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<sup>3</sup> y literal c) del inciso 2<sup>4</sup> del artículo 386<sup>5</sup>, así como los incisos 1, 2, 3, 4 y 6 del artículo 391 del mismo código<sup>6</sup>. Asimismo, precisamos que los requisitos de admisibilidad omitidos -literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386<sup>7</sup> 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, además de 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 proceso<sup>8</sup>, siempre que el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio<sup>9</sup>; **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 expresar específicamente cuál es la aplicación que pretende<sup>10</sup>; **iii)** se ha interpuesto ante la Sala que emitió la resolución impugnada<sup>11</sup>; **iv)** fue interpuesto dentro del plazo de diez (10) días de notificada a la recurrente con la resolución impugnada<sup>12</sup>; y, **v)** en cuanto a la tasa respectiva<sup>13</sup>, corresponde indicar que la recurrente se encuentra exonerada de la presentación de la misma, por su condición de institución del estado. **CUARTO:** 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. **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 no impugnó la resolución de primera instancia por no serle adversa, motivo por el cual no resulta exigible el cumplimiento de este requisito. **SÉPTIMO:** De la revisión del recurso de casación interpuesto, esta Suprema Sala advierte que la recurrente denuncia como causales casatorias, las siguientes: **a) Inaplicación de lo dispuesto por el artículo 1.b) del Decreto Supremo N° 186-1999-EF; de los artículos 16 y 18 de la Decisión N° 571 y del artículo 54 de la Resolución N° 1684, emitidas por la Secretaría General de la Comunidad Andina.** La recurrente sostiene que la valoración de medios probatorios que ha efectuado la Sala Superior es una vulneración abierta a las normas comunitarias y nacionales. Asimismo, señala que la Sala Superior ha señalado que la deuda aduanera materia de controversia no se encontraba garantizada ni afianzada, por lo que no era adecuado que se analicen los medios probatorios del demandante. Agrega también que, respecto a los documentos que son analizados por la Sala Superior, la administración aduanera no puede suplir la carga probatoria que le atañe al importador, pues este último es responsable de los documentos que son materia de importación aduanera. De igual forma señala que, con relación a los documentos de pago de la demandante, recién los presenta en etapa de reclamación, debiendo indicarse que las pruebas presentadas después de la determinación del valor de aduanas, no se deben merituar, salvo las circunstancias de excepción señaladas en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF. **b) Aplicación indebida del artículo 33° de la Ley N° 27584.** La recurrente sostiene que, ni la administración aduanera y los funcionarios encargados de resolver las reclamaciones, ni el Tribunal Fiscal constituyen parte del Poder Judicial, y como tales, no están comprendidos dentro del alcance de la norma mencionada, pues es evidente que cuando se discute el valor de la mercancía en aduana, se rigen por las normas del procedimiento de duda razonable (artículo 33 de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo), y se aplican dentro de un proceso judicial y no dentro del procedimiento administrativo, por lo que la norma invocada por la Sala Superior deviene en inaplicable al caso concreto. Agrega que, es completamente erróneo afirmar que la administración aduanera se encuentra en mejores condiciones de acreditar los hechos que involucran la negociación y pago en la operación de compraventa internacional realizada entre el

importador demandante y su proveedor extranjero, tanto más, si el propio importador no presentó dentro del plazo otorgado los medios probatorios que acreditarían el precio pagado o por pagar. **OCTAVO:** Respecto a la causal expuesta en el **literal a)** del considerando séptimo, se advierte 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 son defensas similares a las ya planteadas en sede de instancia, orientados a cuestionar quién se encontraba en mejor posición de probar los hechos y, con mayor énfasis, sobre la etapa administrativa en que el demandante presentó sus pruebas, siendo que la Sala Superior, en la sentencia de vista recurrida, hace una relación de diversos documentos que también fueron presentados en la etapa de reclamación y que no fueron valorados por SUNAT ni por el Tribunal Fiscal, para luego concluir en el punto 5.5 de la sentencia de vista materia de casación, que “en observancia al principio de verdad material, 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 accionante para sustentar el pago a través de transferencia bancaria, supuesto que, en efecto, ha tenido configuración [...]”; todo lo cual importa entonces, por un lado, una discrepancia con la decisión cuestionada por el hecho de ser contraria a los intereses de la entidad ahora impugnante, y, de otro lado, un pedido de revaloración probatoria, lo que es ajeno a la función nomofiláctica del recurso de casación, que exonera a la labor casatoria, en principio, de la revaloración de pruebas y de los hechos fijados por las instancias de mérito, así como de juzgar las razones fácticas que formaron convicción para resolver en un sentido específico, lo que hace que la infracción postulada, se encuentre 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**. **NOVENO:** Respecto a la causal expuesta en el **literal b)** del considerando séptimo, se debe señalar que cuando se invoca la aplicación indebida de una disposición, ello se configura cuando la disposición normativa deviene en impertinente para la solución del caso concreto, esto es, cuando se ha aplicado a un caso distinto para el que está prevista, no existiendo conexión lógica entre la norma y el hecho al cual se aplica. En tal supuesto, corresponde que la parte recurrente no solo individualice la disposición que estima indebidamente aplicada, sino que debe explicar 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, lo que no ha ocurrido en el presente caso. Asimismo, se tiene que los argumentos que sustentan la presunta infracción normativa se basan nuevamente en hechos y valoraciones efectuadas por las instancias de mérito que no pueden ser objeto de revaloración por este Supremo Tribunal, desde que no se trata de una tercera instancia sino de un recurso formal y excepcional; siendo así, la infracción postulada, se encuentra incurso en el supuesto de improcedencia, señalado en el literal a) del numeral 2 del artículo 393 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 31591, de aplicación supletoria, deviniendo también en **improcedente**. **DÉCIMO:** 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 formuladas por la recurrente descritas en el considerando séptimo de la presente resolución. **DECISION:** Por estas consideraciones, declararon **IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, el tres de febrero de dos mil veintitrés, (foja trescientos sesenta y cuatro), contra la sentencia de vista del veintitrés de enero de dos mil veintitrés (foja trescientos cuarenta y seis); **ORDENARON** la publicación del texto de la presente resolución en el diario oficial El Peruano; en los seguidos por Cueros Superior Sociedad Anónima Cerrada 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.**

- <sup>1</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> 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.
- <sup>3</sup> “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.”
- <sup>4</sup> “2. Procede el recurso de casación, en los supuestos del numeral anterior, siempre que: [...] c. el pronunciamiento de segunda instancia no sea anulatorio.”
- <sup>5</sup> 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.
- <sup>6</sup> 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: “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 sustentan 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.”
- <sup>7</sup> Literales a) y b) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil, introducido por la Ley N° 31591, consistentes en: “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”.
- <sup>8</sup> Inciso 1 del artículo 386 del Código Procesal Civil
- <sup>9</sup> Literal c) del inciso 2 del artículo 386 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- <sup>10</sup> Inciso 1 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- <sup>11</sup> Literal a) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- <sup>12</sup> Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.
- <sup>13</sup> Literal c) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

**C-2211753-20**

### CASACIÓN N° 8454-2021 LIMA

**TEMAS:** DETERMINACIÓN DEL COSTO COMPUTABLE NO SUSTENTADO CON COMPROBANTE DE PAGO - INTERESES MORATORIOS DE LOS PAGOS A CUENTA  
**SUMILLA:** El artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el costo computable debe encontrarse debidamente sustentado con comprobante de pago; sin embargo, ante su imposibilidad, en atención al principio de verdad material, corresponde analizar los medios probatorios que acrediten dicho costo.

Conforme a las normas del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario, los abonos con carácter de pagos a cuenta del citado impuesto, a cargo de los contribuyentes, generan intereses moratorios cuando no son correctamente determinados, ello en la forma y por el íntegro del monto que correspondía en su oportunidad.

**PALABRAS CLAVE:** provisiones, comprobantes de pago, pagos a cuenta, intereses moratorios, naturaleza de los pagos a cuenta

Lima, veintiuno de marzo de dos mil veintitrés

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.** VISTOS La causa número ocho mil cuatrocientos cincuenta y cuatro - dos mil veintiuno, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de

acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por la Sudamericana de Fibras S.A., mediante escrito del diez de mayo de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cuarenta y nueve del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del veintiocho de abril de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos veintiocho del EJE), que confirma la sentencia apelada del veintiséis de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos sesenta y tres del EJE) en el extremo que declaró infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal, y la revoca en cuanto declaró fundada la segunda pretensión principal y, reformándola, declara infundada dicha pretensión; con lo cual la demanda es declarada infundada **I.1. Antecedentes I.1.1 Demanda** El catorce de noviembre de dos mil diecinueve, la empresa Sudamericana de Fibras S.A. interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando estas pretensiones: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06314-4-2019 en el extremo que confirmó el reparo efectuado por la SUNAT, referido a la provisión de costo no sustentado por diferencia entre el precio del gas natural para uso industrial y el precio del gas natural de generador eléctrico; y en cuanto mantiene el reparo a la modificación del coeficiente. **Segunda pretensión principal:** Se emita un pronunciamiento de plena jurisdicción mediante el cual se reconozca la improcedencia del cobro de intereses referenciales como consecuencia de la modificación del coeficiente. **Fundamentos de la demanda Sobre el reparo por provisión de costo no sustentado a)** Señala que el Tribunal Fiscal falló sin observar el procedimiento legal establecido, ya que resulta incongruente con lo resuelto por este mismo tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06704-9-2019, en la que admitió la deducción por la provisión correspondiente al ejercicio dos mil doce. Conforme al artículo 154 del Código Tributario, para que el Tribunal Fiscal modifique un criterio ya adoptado, se encuentra obligado a someter la materia en debate a Sala Plena, en aplicación del numeral 2 del artículo 98 de tal código. No obstante, la resolución impugnada fue emitida únicamente con los votos de los vocales de una sala, por lo que deviene nula. Señala que el comprobante de pago no es el único documento que sustenta la deducibilidad de un costo o gasto, pues se necesita contar con documentos suficientes y razonables que sustenten la realidad de la operación, lo que fue aceptado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06704-9-2019. El colegiado administrativo pide un imposible jurídico, toda vez que se le exige la presentación de comprobantes de pago para sustentar la deducción de su gasto, pese a que existía una disputa sobre quién debía de emitirlo; así se afecta su derecho de defensa. Asimismo, en razón del principio de igualdad y de seguridad jurídica, el Tribunal Fiscal debió evaluar la documentación sustentatoria presentada para verificar que dichos documentos resultaban suficientes para acreditar la provisión reparada. Respecto del comprobante de pago, señala que, como un medio de control para la deducción de costos no fehacientes, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el costo debe estar sustentado en comprobantes de pago. Sin embargo, el alcance de esta obligación no puede interpretarse en términos absolutos, sino que debe evaluarse a la luz de las circunstancias. Sobre el reparo por modificación al coeficiente **b)** Señala que se basa en una interpretación ilegal del artículo 85 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que en aplicación de la Casación N° 4392-2013, no son aplicables los intereses moratorios por la rectificación posterior de los pagos a cuenta, pues se cumplió con el abono y pago oportuno de los pagos a cuenta de enero a diciembre de dos mil trece. El tribunal administrativo se apartó sin justificación de lo resuelto por la Corte Suprema, de manera arbitraria y sin que se justifique y motive la inaplicación de su precedente. Esta pretensión de plena jurisdicción se basa en la interpretación del artículo 34 del Código Tributario efectuada por la Casación N° 4392-2013, por lo que no le corresponde el pago de intereses moratorios en los meses de enero a diciembre de dos mil trece. **I.1.2 Sentencia de primera instancia** El Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número once, del veintiséis de enero de dos mil veintiuno (fojas doscientos sesenta y tres del EJE), tiene el siguiente sentido: **i) Declara fundada** en parte la demanda respecto de la segunda pretensión principal (se reconozca la improcedencia del cobro de intereses referenciales como consecuencia de la modificación del coeficiente), y, por tanto, **a)** declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06314-4-2019, en lo referido al fundamento contenido en el cuarto párrafo de la página

trece de dicha resolución; y **b)** ordena a la SUNAT cumplir dentro del plazo de treinta días hábiles con emitir nueva resolución de Intendencia, en mérito a los fundamentos 5.22 a 5.42 de la sentencia (en los que concluye que no son de aplicación los intereses moratorios de los pagos a cuenta) y se aplique el precedente vinculante contenido en la sentencia de Casación N° 4392-2013 solo en cuanto a los intereses. **ii) Declara infundada** la demanda respecto de la primera pretensión principal (referida al reparo por provisión de costo no sustentado). **Fundamentos Sobre la primera pretensión principal: provisión de costo no sustentado a)** Argumenta el Juzgado que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06704-9-2019 dista de la materia controvertida en autos por haberse dictado en razón de una norma que no le resulta aplicable al caso de autos. Señala que con anterioridad de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1112 no se tenía claro si era necesario acreditar el costo computable con comprobantes de pagos, por lo que surgieron varios criterios que interpretaban de manera incongruente el artículo 20 de la Ley Impuesto a la Renta, sobre si era un requisito indispensable o no la presentación de comprobantes de pago para sustentar el costo; no obstante, esta situación ya fue solucionada con la entrada en vigencia del mencionado decreto legislativo que modificó el artículo 20 de la Ley Impuesto a la Renta estableciendo de manera expresa que la deducción del costo está supeditada a que este se encuentre sustentado con comprobantes de pago, por lo que la presentación de comprobantes de pago es un requisito exigido por ley a efectos de poder sustentar costos. **Sobre la segunda pretensión principal: improcedencia del cobro de intereses por modificación del coeficiente b)** Argumenta el a quo que la demandante presentó oportunamente su declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil doce y realizó los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses enero a diciembre de dos mil trece, por lo que cumplió con cancelar dichos pagos a cuenta dentro del plazo establecido por ley, conforme al literal a) del artículo 85 de la Ley Impuesto a la Renta y al artículo 34 del Código Tributario. En consecuencia, resulta aplicable, como precedente vinculante, la Casación N° 4392-2013- Lima, por lo que no corresponde que la administración tributaria disponga que la demandante pague intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecido con posterioridad, por cuanto cumplió oportunamente con la obligación de abonar los pagos a cuenta del impuesto a la renta en el momento establecido por el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y cumplió además con lo dispuesto en el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **I.1.3 Sentencia de vista** La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emite la sentencia de vista mediante resolución número dieciocho, del veintiocho de abril de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos veintiocho del EJE), que **confirma** la sentencia en cuanto declaró infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal, y la **revoca** en cuanto declaró fundada la segunda pretensión principal, y, **reformándola, declara infundada** también la segunda pretensión principal. **Fundamentos Sobre la provisión de costo no sustentado a)** Argumenta la Sala que el Juez no incurre en error al sostener en la sentencia recurrida que la empresa debía sustentar el costo con comprobantes de pago, ya que ello obedece a lo preceptuado de modo imperativo en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, después de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del ejercicio dos mil trece, que no contempla ninguna excepción referida a la imposibilidad del contribuyente de adquirir los comprobantes de pago. El Tribunal Fiscal sí evaluó la documentación sustentatoria proporcionada por la empresa demandante a fin de verificar la provisión de costo, pero concluyó que dicha provisión no está amparada en un comprobante de pago, tal como lo establece el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se produjo el devengado de dichas provisiones. **Sobre el reparo por modificación al coeficiente b)** Argumenta la Sala que la empresa demandante no efectuó el abono correcto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondientes a los periodos enero a diciembre del dos mil trece, pues, a efectos de calcular los coeficientes aplicables a dichos periodos, consideró impuestos a la renta de los ejercicios dos mil once y dos mil doce distintos a los determinados como resultado de la fiscalización de dichos ejercicios, por lo que corresponde la aplicación de intereses moratorios a la diferencia establecida por la modificación de la base de cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, ello por la falta de pago oportuno. **I.2 Recurso de casación I.2.1 Sudamericana de Fibras S.A.,** mediante escrito del diez de mayo de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cuarenta y nueve del EJE), formula recurso de



casación respecto de las siguientes infracciones normativas sustantivas y procesales: **a. Interpretación errónea del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta** Señala que la sala superior ha interpretado de forma opuesta a lo establecido por el legislador y al precedente vinculante contenido en el Expediente N° 4392-2013, que conforme con el mencionado precedente, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta no puede ser interpretado de modo restrictivo, así como tampoco pueden extenderse sus efectos más allá de lo buscado y querido por la ley. Por el contrario, conforme con el precedente vinculante, debe interpretarse que es posible eximirse del cumplimiento del requisito de contar con comprobantes de pago en otros casos en los que la carencia de un comprobante de pago no sea imputable al contribuyente, y se pueda acreditar la fehaciencia del costo o gasto. **b. Interpretación errónea de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario** Señala que la Sala Superior al momento de resolver, sostuvo que, conforme con los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, no solo se debe pagar intereses moratorios en el caso de que no se hubiera pagado oportunamente el pago a cuenta determinado con base en el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior conocidos a la fecha de vencimiento de esa obligación, sino, también, en caso de que, con posterioridad, se reliquie el importe de ese impuesto calculado y esos ingresos netos. **c. Apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013.** La empresa recurrente declara que la Sala Superior mediante la sentencia de vista realizó un apartamiento inmotivado, pues el apartamiento no se ha sustentado en la existencia de circunstancias particulares que distingan el caso de autos del analizado en la Ejecutoria N° 4392-2013, y ha sido sustentado en una motivación aparente. En el considerando décimo cuarto de la sentencia de vista, la Sala Superior ha realizado una enumeración de lo que establecen los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, así como del artículo 88 de dicho código, de las consecuencias de la determinación de la obligación tributaria efectuada de parte, y de la presentación de declaraciones rectificatorias. Se trata de una exposición de carácter conceptual y general, en la que no se han identificado circunstancias particulares, de hecho, del caso tratado en este expediente. Por el contrario, simplemente se alude a la supuesta conveniencia del uso de otros métodos de interpretación en vez de los propuestos en el precedente vinculante. Asimismo, en el considerando décimo quinto, la Sala Superior se limita a citar cuáles fueron los hechos que llevaron a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria a emitir las resoluciones de determinación impugnadas por medio de las cuales dicha entidad exigió el pago de estos intereses, pero no identifica cuáles son las circunstancias particulares, presentes solo en este expediente, que determinan que no se deba aplicar el precedente vinculante establecido en la Ejecutoria N° 4392-2013. La misma práctica sigue la Sala Superior en el considerando décimo sexto. **d. Infracción del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Esta Sala Suprema advierte del desarrollo de las causales denunciadas —como la que se consigna en el literal c de este considerando— que se está ante supuestos defectos de motivación de la sentencia de vista y si bien dicho extremo no cumple a cabalidad con las exigencias del inciso 2 del artículo 388 del Código Procesal Civil, esta Sala Suprema considera pertinente, en este caso, la procedencia excepcional de la causal normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución, sobre la base del artículo 392-A del Código Procesal Civil, a fin de que se cumpla con los fines nomofiláticos con relación a los aspectos garantizados por el derecho a la motivación. En ese orden de ideas, se podrá verificar si la sentencia de vista ha sido expedida conforme a las exigencias del derecho fundamental y respetando el principio de congruencia y la coherencia en la motivación. **1.3 Auto calificadorio** Mediante el auto calificadorio del veinticinco de enero de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declaró **precedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante Sudamericana de Fibras S.A., por las causales mencionadas en el acápite anterior. **II. CONSIDERANDO** **Primer: Delimitación del petitorio 1.1** El tema principal que se trae a casación con relación a las infracciones normativas denunciadas, es, en control de derecho, establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones a normas sustantivas y procesales de las siguientes disposiciones legales: **a)** Interpretación errónea del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta **b)** Interpretación errónea de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario **c)** Apartamiento inmotivado del precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 **d)** Infracción del

inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú **1.2** La línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la causal procesal examinando si la sentencia impugnada ha infringido el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución. En caso la causal resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría consecuentemente la emisión de un pronunciamiento sobre la causal de carácter material. En el caso de no estimar la infracción procesal denunciada, en segundo orden se procederá a analizar las infracciones normativas de carácter material anotadas en el acápite anterior. Se empezará con el apartamiento inmotivado del precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013-Lima; se seguirá con la interpretación errónea del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Código Tributario; y, finalmente, se evaluará la interpretación errónea del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. Segundo: Sobre la infracción del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú **2.1** El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales se encuentra reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú que establece lo siguiente: **Constitución Política del Perú** Principios de la Administración de Justicia Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: **5.** La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Cabe señalar que este derecho fundamental es uno de los derechos que conforman el derecho fundamental al debido proceso<sup>1</sup>, que se encuentra reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución. **2.2** El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones también encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos, y está incluido como garantía procesal en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Ha obtenido interpretación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución), estableciendo que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído, y que la argumentación de un fallo demuestre que los alegatos y pruebas han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos<sup>2</sup>, y 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 [...].<sup>3</sup> **2.3** Cabe enfatizar que es obligación de los jueces motivar las resoluciones judiciales, como principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional y que se encuentra regulado en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que establece lo siguiente: Artículo 12.- Motivación de resoluciones Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente. **2.4** En el presente caso, para establecer si la sentencia de vista ha incurrido en infracción del derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales, corresponde acudir a los propios fundamentos que sustentan su decisión de confirmar la sentencia en el extremo que declara infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal y revocar en cuanto declara fundada la segunda pretensión principal y, reformándola, declarar infundado este extremo. **2.4.1** La sentencia recurrida en su considerando primero se refiere a los recursos de apelación interpuestos por i) la empresa Sudamericana de Fibras S.A. en cuanto resuelve declarar infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal; ii) la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en cuanto declara fundada en parte la demanda respecto de la segunda pretensión principal; y iii) el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en cuanto declara fundada en parte la demanda respecto de la segunda pretensión principal. En su considerando segundo, se refiere a los fundamentos de los agravios invocados por la empresa apelante respecto a la provisión reparada. En su considerando tercero, se refiere a los fundamentos de los agravios invocados por la SUNAT respecto al cálculo de los pagos a cuenta y sus intereses. En su considerando cuarto, se refiere a los fundamentos de los agravios invocados por el Tribunal Fiscal respecto al cálculo de los pagos a cuenta y sus intereses. **2.4.2**

En el considerando quinto, se refiere a las pretensiones invocadas por la empresa accionante; en el considerando sexto, se remite a los antecedentes administrativos respecto a que el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140013111 en el extremo referido al reparo a la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, por provisiones de costos no sustentadas por diferencia entre el precio del gas natural para uso industrial y el precio del gas natural de generador eléctrico, así como a la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero del dos mil trece; en su considerando séptimo, respecto a la fiscalización realizada, señala que el reparo corresponde al impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece al haber la empresa incrementado indebidamente el costo de ventas en dicho ejercicio por el importe de un millón setecientos noventa mil quinientos setenta y tres soles (S/ 1'790,573.00), y que se tiene que analizar si el reparo se halla debidamente justificado a derecho, considerando los alcances del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. **2.4.3** En su octavo considerando, se pronuncia sobre la normativa aplicable contenida en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 979 y por el Decreto Legislativo N° 1112, este último vigente a partir del uno de enero del dos mil trece. En su noveno considerando, señala lo actuado en sede administrativa respecto a la fiscalización, requerimientos, análisis de los hechos y actuación de medios probatorios; en ella se concluyó que no se ha sustentado ni acreditado documentariamente el importe de un millón setecientos noventa mil quinientos setenta y tres soles (S/ 1'790,573.00) registrado en la Cuenta N° 9263620 "Provisión por Diferencia entre el Precio del Gas Natural a Industrial VS Generación y Tarifa Única", con lo cual se incrementó indebidamente el costo de ventas del ejercicio materia de fiscalización. Señala que obra la Resolución N° 06704-9-2019, del veintidós de julio del dos mil diecinueve, en la que el Tribunal Fiscal revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140012285, del once de febrero del dos mil dieciséis, en cuanto al reparo al impuesto a la renta por costo de ventas no sustentado, por concepto de provisiones por consumo de gas de los meses de enero a diciembre de dos mil doce, registrado en la Cuenta N° 9263620 Gas (similar reparo al formulado en el ejercicio dos mil trece), en la cual, de la documentación, se evidenció que correspondía a la empresa reconocer una provisión por el diferencial de precios, al tener una obligación a favor de un tercero como resultado del consumo de gas del ejercicio dos mil doce, debiendo desprenderse de sus recursos para cancelar tal obligación, siendo su monto estimado de manera confiable, concluyéndose en dicha resolución que el reparo efectuado por la administración no se ajustaba a ley. En el décimo considerando, se pronuncia respecto al reparo del ejercicio dos mil trece, señalando que obedece a la falta de sustento del costo computable con los comprobantes de pago respectivos, lo que difiere de lo resuelto sobre similar reparo para el ejercicio dos mil doce, ya que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta no exigía la presentación de comprobante de pago para sustentar tal costo, lo que justificó que el Tribunal Fiscal haya levantado el reparo relacionado al ejercicio dos mil doce, al haber considerado que de la documentación presentada sí se evidenciaba que a la contribuyente le correspondía reconocer una provisión por la diferencia de precios y que el monto a cancelar podía ser estimado de manera confiable; por lo que se concluye que no existió incongruencia entre lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6704-9-2019 y lo resuelto en el acto administrativo impugnado, Resolución del Tribunal Fiscal N° 6314-4-2019. **2.4.4** En el undécimo considerando, se pronuncia respecto a los demás argumentos contenidos en el recurso de apelación de la empresa, sosteniendo que el Juez no incurrió en error cuando señaló que el costo debía encontrarse sustentado con comprobantes de pago conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112; que el desconocimiento del costo en el incumplimiento de la presentación de comprobantes de pago no es confiscatorio, y que el Tribunal Fiscal sí evaluó la documentación sustentatoria proporcionada por la empresa a fin de verificar la provisión de costo contabilizada en la Cuenta N° 9263620; por lo cual el Juez concluyó correctamente que dicha provisión no está amparada en un comprobante de pago tal como lo establece el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se produjo el devengado de dichas provisiones. **2.4.5** En el considerando duodécimo y décimo tercero, se pronuncia respecto a la segunda pretensión principal sobre la improcedencia del cobro de intereses referenciales como consecuencia de la modificación del coeficiente, precisando las reglas con carácter de precedentes vinculantes de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima. En el décimo cuarto realiza el análisis de los intereses de los pagos a cuenta, en concordancia con lo prescrito en el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del

Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, infiriendo que no será suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas que la administración tributaria establezca, sino que ello tendrá que responder a la declaración correcta y debidamente sustentada que formule el contribuyente. En el considerando décimo quinto, se pronuncia respecto a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre del dos mil trece, al haberse determinado mayores coeficientes (0.0272 para enero y febrero, y 0.0252 para marzo a diciembre), producto de los reparos realizados en las fiscalizaciones de los ejercicios dos mil once y dos mil doce, señalando que en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero del dos mil trece, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo por modificación de coeficiente, mientras que, por los periodos marzo a diciembre del dos mil trece, revocó el reparo por ser materia de un procedimiento contencioso tributario seguido bajo el Expediente N° 5233-2016, y ordenó a la administración estar a lo que se resuelva en dicho procedimiento y emita nuevo pronunciamiento. **2.4.6** En el décimo sexto considerando, se pronuncia respecto a los intereses de los pagos a cuenta, señalando que la empresa no efectuó el abono correcto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondientes a los periodos enero a diciembre del dos mil trece, pues consideró, a efectos de calcular los coeficientes aplicables a dichos periodos, impuestos a la renta de los ejercicios dos mil once y dos mil doce distintos a los determinados en la fiscalización de dichos ejercicios, por lo que corresponde la aplicación de los intereses moratorios por la diferencia determinada tras la modificación de la base de cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, por falta de pago oportuno. Señala que lo que cuestiona la empresa accionante es el cobro de intereses referenciales como consecuencia de la modificación de los coeficientes, argumentando ilegal interpretación de los alcances del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y reclamando la aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, mas no el mandato contenido en la Resolución N° 06314-4-2019, en lo relativo a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de dos mil trece. **2.5** Conforme se ha examinado de los fundamentos expresados y la motivación de la sentencia de vista, se advierte que la misma ha expuesto su análisis y su razonamiento. Además, ha evidenciado tanto los sustentos jurídicos como fácticos de la decisión de **confirmar** la sentencia que declaró infundada la demanda respecto a la primera pretensión principal y **revocar** en cuanto declaró fundada la segunda pretensión principal, y, reformándola, declarar infundado tal extremo. En consecuencia, no se evidencia vicio de motivación que implique que la sentencia de vista haya incurrido en la infracción procesal denunciada, por lo cual resulta **infundado** este extremo del recurso de casación. **Tercero: Sobre la infracción normativa de interpretación errónea del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta** **3.1** La empresa recurrente manifiesta que la Sala Superior ha interpretado de forma opuesta a lo establecido por el legislador y al precedente vinculante contenido en el Expediente N° 4392-2013, pues el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse en el sentido de que es posible eximir a un contribuyente del cumplimiento del requisito de contar con comprobantes de pago en casos en los que la carencia de un comprobante de pago no sea imputable a él, y se pueda acreditar la fehaciencia del costo o gasto. **3.2** El tema materia de cuestionamiento es si el reparo por provisiones de costos no sustentado con comprobantes de pago se encuentra arreglado a ley, por lo que se analizará si se ha interpretado erróneamente el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, publicado el veintinueve de junio de dos mil doce, que establece lo siguiente: Artículo 20°.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. [...] **3.3** De los actuados se tiene que la actividad económica de la empresa recurrente es la producción y comercialización de fibras acrílicas en seco, con uso en telas, frazadas, tapices, alfombras, entre otros; para ello utiliza gas natural como insumo para el funcionamiento de la maquinaria, insumo que refiere la recurrente forma parte del costo de producción. El gas es proporcionado por su empresa vinculada SDF Energía S.A.C., la que le cede parte del suministro de gas en atención a un contrato de cesión de suministro de gas natural celebrado

en el año dos mil diez, por lo que la empresa recurrente se encontraba obligada con pagar por consumo de gas natural a dicha empresa vinculada; siendo ese gas suministrado a SDF Energía S.A.C. por la empresa Pluspetrol Perú Corporation S.A. y Gas Natural de Lima y Callao. 3.4 Al enterarse Pluspetrol Perú Corporation S.A. de la cesión de gas que le proporcionaba SDF Energía S.A.C. a la empresa recurrente, le comunicó a esta última que le adeudaba la diferencia entre la tarifa de uso industrial y de generación de electricidad desde que se inició el primer consumo. Ello se debía a que cobraba a SDF Energía S.A.C. por la venta del gas natural la tarifa correspondiente a un generador, pero que, al realizar la empresa recurrente actividades industriales, le correspondía pagar la tarifa industrial, por lo que le comunicó que tenía una deuda pendiente de regularizar y procedió a cobrarle una tarifa diferenciada, esto es, una tarifa por uso industrial, emitiéndole facturas a su nombre. Sin embargo, estas fueron devueltas notarialmente por la recurrente Sudamericana de Fibras S.A. señalando que el contrato de cesión de suministro de gas natural lo mantiene con la empresa SDF Energía S.A.C. a la que se encuentra obligada a pagar y no con Pluspetrol. Ello dio lugar a la controversia sobre quién tenía la titularidad de derecho a cobro del gas natural: si la empresa recurrente debía pagar a las empresas Pluspetrol Perú Corporation S.A. y Gas Natural de Lima y Callao o a la empresa SDF Energía S.A.C., y si correspondía el pago de una tarifa referencial. 3.5 Ante la falta de determinación del sujeto titular del derecho a cobro de la diferencia entre la tarifa de uso industrial y la de generador, la recurrente procedió a consignar en los registros contables las provisiones por diferencia entre la tarifa de gas de uso industrial y de uso para generador. Esto fue observado por la administración tributaria como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial iniciado por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, que reparó la renta neta imponible por provisiones de costos no sustentadas por diferencia entre el precio del gas natural para uso industrial y el precio del gas natural de generador eléctrico, por la suma de un millón setecientos noventa mil quinientos setenta y tres soles (S/ 1'790,573.00), registrado en la Cuenta N° 9263620. Señaló la administración tributaria que no existe conformidad por parte de la recurrente sobre las obligaciones que sustentan dichas provisiones, que no existe certeza respecto de la identidad del acreedor y que no se encuentran sustentadas con comprobantes de pago en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. 3.6 La administración tributaria reparó las provisiones mencionadas y, advirtiendo que la institución de las provisiones no se encuentra regulada en las normas tributarias, en aplicación de la norma IX<sup>a</sup> del título preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto en las normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, procede a analizar las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, aplicables al caso. Acotamos que, como señala Martha Abanto<sup>5</sup>, son normas emitidas por el IASC (organismo predecesor que trabajó desde mil novecientos setenta y tres a dos mil) y adoptadas por el International Accounting Standards Board (IASB), organismo internacional que se dedica a establecer un conjunto de normas contables aceptadas a nivel global, que crean un lenguaje contable común que pueda ser entendido globalmente por inversores, auditores, reguladores gubernamentales y otras partes interesadas; dicha institución ha ganado reconocimiento y apoyo sin precedentes en todo el mundo (más de ciento sesenta países, entre otros, los países conformantes de la Unión Europea, Canadá, India, Rusia, Corea del Sur y Sudáfrica). En el Perú, el Consejo Normativo de Contabilidad, integrante del Sistema Nacional de Contabilidad del Perú -conforme al Decreto Legislativo N° 1438- es el órgano perteneciente al Ministerio de Economía y Finanzas encargado de la aprobación de las normas de contabilidad de aplicación en el sector privado y en las empresas públicas, y ha escogido aplicar en nuestro país como lenguaje para la comunicación de información financiera las normas emitidas por el IASB. En ese sentido, para el presente caso, habiendo sido materia de reparo las provisiones, se procederá a analizar la Norma Internacional de Contabilidad 37 - NIC 37. 3.7 La Norma Internacional de Contabilidad 37 regula lo referido a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Señala que, para ser reconocida una provisión, se tienen que cumplir tres condiciones, conforme al párrafo catorce<sup>6</sup> de la referida norma: i) que la entidad tenga una obligación presente como resultado de un suceso pasado; ii) que sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y iii) que pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En el presente caso, se advierte de los actuados que la empresa recurrente, por el consumo de gas del ejercicio dos mil trece, tiene una obligación de pago; si

bien desconoce al titular del derecho al cobro por ser exigido por otras empresas distintas a su vinculada SDF Energía S.A.C., las que se arrogan la titularidad, sin embargo la obligación no deja de existir, por lo que se cumple con la primera condición. Asimismo, por esta obligación de pago, es probable que la empresa recurrente se desprenda de recursos para cancelarla, cumpliéndose con la segunda condición. Finalmente, con respecto a la tercera condición, sobre la estimación fiable del importe de la obligación, se tiene que la empresa presentó las facturas emitidas por su proveedor, empresa SDF Energía S.A.C., por los consumos de gas de generador del ejercicio dos mil trece, así como las facturas emitidas por las empresas que se consideran titulares del derecho de cobro, lo que generó la diferencia entre el precio de gas de generador y el precio de tarifa industrial; y si bien las facturas fueron devueltas notarialmente, acreditan los montos exigidos de pago, por lo que el monto de la obligación puede ser estimado fiablemente. Por tanto, se cumple con las tres condiciones exigidas por la Norma Internacional de Contabilidad 37, párrafo catorce. En ese sentido, el monto considerado como costo es reconocido como una provisión. 3.8 La administración tributaria repara la provisión por la diferencia entre las tarifas de uso industrial y uso de generador, señalando que no existe conformidad por parte de la recurrente sobre las obligaciones que sustentan dichas provisiones; que no existe certeza respecto de la identidad del acreedor; y que no se encuentran sustentadas con comprobantes de pago en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, se advierte de los actuados que la empresa, ante la obligación de pago por el consumo de gas por tarifa industrial, procedió a provisionar el monto de la obligación, por lo que carece de asidero lo señalado por la administración cuando señala que no existe conformidad de las obligaciones que sustentan la provisión. Respecto a que no se tiene certeza sobre la identidad del acreedor, es necesario hacer presente lo establecido en el párrafo veinte<sup>7</sup> de la Norma Internacional de Contabilidad 37, que señala que si bien una obligación reconocida como pasivo implica la existencia de un tercero con el que se ha contraído la obligación y al que se le debe satisfacer el importe, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede ser incluso con el público en general. 3.9 La administración tributaria considera que la empresa no sustentó la provisión con comprobantes de pago conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, el artículo en mención señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando los ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Si bien el mencionado artículo establece que se deducirá el costo computable siempre que se encuentre debidamente sustentado con el comprobante de pago; sin embargo, en el presente caso, se advierte que la empresa recurrente no contaba como comprobantes de pago por desconocer a quién le debía pagar, es decir, desconocía a quién le correspondía la titularidad del cobro por el consumo de gas; sin embargo, presentó medios de prueba para acreditar la fehaciencia del costo, como los comprobantes de pago emitidos por la cantidad consumida de gas natural emitidos por el proveedor vinculado, documentos emitidos por las empresas proveedoras Pluspetrol Perú Corporation S.A. y Calidda, documentos emitidos respecto al cálculo de la liquidación por la diferencia entre el precio generador y el precio a tarifa industrial, escritos de fecha siete de diciembre de dos mil quince y diecisiete de marzo de dos mil dieciséis, cartas, correos electrónicos, entre otros; por lo que la administración tributaria, a fin de determinar la fehaciencia de las operaciones y si procede o no la deducción del costo, en atención al principio de verdad material<sup>8</sup>, debió analizar y valorar todos los medios de prueba que obran en el expediente administrativo, pero efectuó el reparo señalando entre sus fundamentos que no existía conformidad por parte de la recurrente con las obligaciones que sustentan dichas provisiones, que no existía certeza respecto de la identidad del acreedor y que no se encontraban sustentadas con comprobantes de pago. Dicho reparo fue confirmado por la resolución del Tribunal Fiscal. 3.10 De la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6314-4-2019, se advierte que el tribunal, a pesar de contar con el expediente administrativo en el cual aparecen todos los medios de prueba recaudados en el procedimiento administrativo, tampoco realizó la correspondiente valoración de los mismos a fin de determinar si correspondía reconocer o no la provisión como costo por el diferencial del precio, los que no sirvieron de fundamento para su decisión. De ahí que concluya "que dado que la recurrente



no presentó los comprobantes de pago que sustentan el costo de ventas consignado en la Cuenta N° 9263620, provisiones por la diferencia entre los precios o tarifas de gas natural para uso industrial y para uno de generación de electricidad, el reparo se encuentra arreglado a ley”, con lo cual confirma la resolución apelada en la vía administrativa. En ese sentido, la causal deviene **fundada**. Cuarto: Sobre la infracción normativa por apartamiento inmotivado del precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 4.1 La empresa recurrente señala que la Sala Superior se apartó de la Casación N° 4392-2013; que en el considerando décimo cuarto de la sentencia de vista se ha realizado una exposición de carácter conceptual y general de lo que establecen los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, así como del artículo 88 de dicho código, aludiendo a la supuesta conveniencia del uso de otros métodos de interpretación en vez de los propuestos en el precedente vinculante; y que en el considerando décimo quinto y décimo sexto no identificaron cuáles son las circunstancias particulares que determinaron que no se deba aplicar el precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N.° 4392-2013. 4.2 Es pertinente enfatizar que los precedentes emitidos por las Salas Supremas tienen carácter vinculante, puntualizando que el extremo vinculante se encuentra referido a los principios jurisprudenciales fijados y no a la base fáctica del caso concreto de la ejecutoria; ello conforme al primer párrafo del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>9</sup> y del artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo,<sup>10</sup> que establecen que los principios jurisprudenciales establecidos en las sentencias de las Salas Supremas constituyen precedentes de obligatorio cumplimiento para todas las instancias judiciales. Por ello, es medular distinguir entre el precedente y el caso fáctico que se resuelve en la sentencia que lo contiene, en el sentido de que en nuestro ordenamiento jurídico -del civil law- solo es vinculante la parte de la sentencia que contiene el precedente expresamente establecido. 4.3 En el caso del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, en los fundamentos del considerando 3.5 se establecieron las siguientes reglas generales con carácter de precedentes vinculantes: **Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima 5.2.** Por lo que, conforme a los fundamentos del considerando 3.5 se establecen las siguientes reglas generales 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 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. 4.4 Es necesario traer a colación las precisiones que han sido acogidas en las Sentencias de Casación N° 22845-2019 y N° 8848-2020, respecto a las reglas del precedente vinculante: - Ha sido constituido respecto de dos reglas jurídicas establecidas con carácter vinculante, a saber, las reglas del considerando 5.2 que se encuentran referidas a la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, sobre métodos de interpretación de las normas tributarias. - No ha preferido ni excluido algún método de interpretación de normas tributarias, sino que, en compatibilidad con la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, reitera la limitación de interpretaciones restrictivas o extensivas respecto de normas que restringen derechos o establecen obligaciones; y que corresponde al juez seleccionar el método de interpretación más adecuado al tipo de disposición a interpretar, cuidando de no incurrir en la prohibición de la norma mencionada. - No ha establecido el sentido interpretativo de las normas del inciso a) artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta ni del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sino que ha establecido como regla que, para la interpretación de las disposiciones que imponen obligaciones, no corresponde utilizar la interpretación extensiva ni restrictiva, ya que podrían ampliar o reducir los supuestos de las disposiciones citadas desviándolas de su real sentido, y contravenir la norma VIII. 4.5 Con estas precisiones, la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, al resolver el caso concreto -extremo que no es precedente vinculante-, tiene explicitado que los pagos a cuenta generan intereses moratorios cuando no son abonados

oportunamente, reiterando en el segundo párrafo del considerando 4.3 que “[...] las normas sancionan con la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta -fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el numeral a) del artículo 85 citado- no se realicen oportunamente, esto es, mensualmente y en los plazos legales [...]”. 4.6 En el presente caso, analizando la sentencia de vista impugnada, se advierte de su considerando décimo tercero que hace referencia al precedente vinculante de la Casación N° 4392-2013 Lima, identificando y citando las reglas con carácter de precedentes vinculantes con relación a la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y, conforme a ella, a la proscripción de interpretaciones extensivas y restrictivas de disposiciones que restringen derechos o normas que establecen obligaciones, como los pagos a cuenta del impuesto a la renta. En el considerando décimo cuarto, dando solución al caso, en aplicación del mencionado precedente vinculante, opta por utilizar los métodos de interpretación literal, sistemático por ubicación de la norma y teleológico, aplicados en las disposiciones del numeral a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre pagos a cuenta del impuesto de la renta, del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre intereses moratorios, y del artículo 88 del Código Tributario, sobre la declaración tributaria. 4.7 Al respecto, no se advierte que la sentencia de vista se haya apartado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.° 4392-2013-Lima ni se advierte contradicción con las reglas con carácter vinculante establecidas en la mencionada sentencia, la misma que no restringe la aplicación de los diversos métodos de interpretación; sino que reafirma que, conforme a la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>11</sup>, no existe proscripción ni restricción en la aplicación de algún método interpretativo para las disposiciones tributarias, pueden utilizarse diversos métodos de interpretación admitidos por el derecho, y depende del juez la elección del método interpretativo, según el tipo de disposición tributaria a interpretar. 4.8 En ese sentido, de lo establecido con carácter vinculante en la Casación N° 4392-2013-Lima y lo anotado en la sentencia de vista, no se establece que esta última hubiere incurrido en la infracción denunciada, por lo cual este extremo del recurso resulta **infundado**. Quinto: **Sobre la infracción normativa de interpretación errónea de los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario 5.1.** La recurrente sostiene que la Sala Superior, al momento de resolver, sostuvo que, conforme con los artículos 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario, no solo se debe pagar intereses moratorios en el caso de que no se hubiera pagado oportunamente el pago a cuenta determinado con base en el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior conocidos a la fecha de vencimiento de esa obligación, sino, también, en caso de que, con posterioridad, se requiera el importe de ese impuesto calculado y esos ingresos netos. 5.2 Cabe señalar que las normas tributarias se interpretan conforme a lo previsto en la norma VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que establece lo siguiente: NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. (Norma modificada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce). Como ya se indicó, esta norma ha sido objeto del precedente recaído en la Casación N.° 4392-2013, la que establece las siguientes reglas generales con carácter vinculante: 5.2. Por lo que, conforme a los fundamentos del considerando 3.5 se establecen las siguientes reglas generales 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 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. 5.3 En ese orden de ideas, en la interpretación de las disposiciones del inciso a)

del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por tratarse de disposiciones que imponen obligaciones, no corresponde utilizar la interpretación extensiva ni restrictiva, pues, conforme se tiene explicado en la Casación N° 4392-2013-Lima, para realizar la interpretación de estas disposiciones legales denunciadas se acude al método de interpretación sistemática por tratarse de disposiciones que forman parte de cuerpos normativos dentro de un sistema jurídico y no es posible prescindir de la estrategia argumentativa de la interpretación sistemática. **5.4** En ese sentido, analizando el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que los pagos a cuenta -los mismos que tienen la naturaleza de obligaciones tributarias, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, como lo ha establecido el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N° 6619-2021 Lima<sup>12</sup>- serán abonados dentro de los plazos previstos por el Código Tributario mediante cuotas mensuales que se determinarán con arreglo al procedimiento previsto en dicho artículo: Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta [...]. Norma tributaria de los pagos a cuenta que, interpretada conjuntamente con el artículo 34 del Código Tributario, establece que los pagos a cuenta que no se realicen oportunamente generan la obligación de pago de los intereses: Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior. [...] **5.5** Por tanto, los intereses a que se refiere el mencionado artículo 34 son los previstos en el artículo 33<sup>13</sup> del mismo código, esto es, los intereses moratorios conforme a la norma identificada y a la Casación N° 4392-2013 Lima, cuyo segundo párrafo del numeral 3.8 señala que los pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley. **5.6** Así pues, el supuesto de hecho para la aplicación de los intereses moratorios referidos en el artículo 34 del Código Tributario viene a ser el pago no oportuno, y resulta necesario no solo cumplir con el momento u oportunidad en que se deben efectuar los pagos, sino, conforme lo ha establecido el precedente vinculante de la Sentencia de Casación N° 6619-2021 Lima, el pago debe efectuarse en la forma y por el íntegro del monto que corresponda; es decir, debe realizarse una correcta determinación, como aparece de la siguiente regla: **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. **5.7** Por consiguiente, los abonos con carácter de pagos a cuenta a cargo de los contribuyentes que perciben rentas de tercera categoría generan intereses moratorios cuando los pagos a cuenta no son correctamente determinados, ello en la forma y por el íntegro del monto que correspondía en su oportunidad. **5.8** Del décimo cuarto considerando de la sentencia de vista, se advierte que expresa su razonamiento conforme a derecho, acudiendo a una interpretación literal del inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y a una interpretación sistemática por ubicación de la norma con el artículo 88 del Código Tributario y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuando señala: iii) el cumplimiento de los referidos pagos a cuenta se efectúa, como señala literalmente la norma, previa determinación, la cual se materializa a través de una declaración a cargo del propio contribuyente, para cuya formulación se han establecido las pautas a que se contrae el artículo 88 del acotado Código; esto implica que, como resulta evidente, para efectos de los pagos

a cuenta no cabe considerar únicamente la literalidad de lo preceptuado en el artículo 85, inciso a), del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sino además al conjunto de normas relacionadas con el cumplimiento de tal obligación, entre estas el citado artículo 88 del Código Tributario, en interpretación sistemática por ubicación de la norma [...]. **vi)** de lo expuesto se infiere razonablemente que no será suficiente cumplir con los pagos a cuenta en las fechas que la Administración Tributaria establezca, sino que ello tendrá que responder a la declaración correcta y debidamente sustentada que formule el contribuyente -en aplicación e interpretación literal y sistemática de las disposiciones invocadas-, a efectos de satisfacer la finalidad para la que fueron instituidos -interpretación teleológica- destacándose por consiguiente que una concepción distinta propiciaría en la práctica que los contribuyentes declaren para fines del impuesto a la Renta ingresos netos menores a los que corresponden en el ejercicio anterior y en el ejercicio precedente al anterior, con los consiguientes menores o nulos impuestos y, por ende, reducidos coeficientes a aplicarse a los futuros pagos a cuenta, con efecto negativo en la recaudación de esos conceptos y sin consecuencias para los contribuyentes, quienes en todo caso se limitarían únicamente a rectificar sus declaraciones tributarias [...]. **5.9** Coincide esta Sala Suprema en el sentido de que los pagos a cuenta deben ser correctamente determinados, en forma oportuna y cancelados en su integridad. Además de ello, la recurrida fundamenta en su considerando décimo quinto y décimo sexto, con relación al caso concreto, que: **Décimo Quinto**.-Que, sobre el particular, en examen de lo actuado en sede administrativa y según el expediente de su propósito acompañado, se constata que i) la Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Determinación [...], por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del dos mil trece, al haberse determinado mayores coeficientes (0.0272 para enero y febrero, y 0.0252 para marzo a diciembre) producto de los reparos realizados en las fiscalizaciones de los ejercicios dos mil once y dos mil doce, [...]. **Décimo Sexto**.-Que, a partir de las necesarias precisiones que se tienen explicitadas, en objetiva apreciación de lo actuado en sede administrativa, se concluye que la empresa ahora demandante no efectuó el abono correcto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los períodos enero a diciembre del dos mil trece, pues a efectos de calcular los coeficientes aplicables a dichos períodos, considero un Impuesto a la Renta de los ejercicios dos mil once y dos mil doce distintos al determinado como resultado de la fiscalización de dichos ejercicios, según las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación números 012-003- 0048819 y 012-003-0058404, respectivamente, por lo que corresponde la aplicación de intereses moratorios a la diferencia determinada por la modificación de la base de cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por la falta de pago oportuno [...]. **5.10** Advertimos que la sentencia de vista no realiza interpretación extensiva ni restrictiva de la normativa aplicable a la presente controversia, pues observa las reglas establecidas en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima, y se ha sustentado conforme a derecho en la interpretación del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En consecuencia, la causal denunciada resulta **infundada**. **DECISIÓN** Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, **DECLARARON FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por Sudamericana de Fibras S.A. mediante escrito del diez de mayo de dos mil veintiuno. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima mediante la resolución número dieciocho, del veintiocho de abril de dos mil veintiuno; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada emitida mediante resolución número once, del veintiséis de enero de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda respecto de la primera pretensión principal referida a la provisión de costo no sustentado por diferencia entre el precio del gas natural para uso industrial y el precio del gas natural de generador eléctrico; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la primera pretensión principal, en consecuencia **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06314-4-2019 en el extremo que confirmó el reparo efectuado por la SUNAT, referido a la provisión de costo no sustentado por diferencia entre el precio del gas natural para uso industrial y el precio del gas natural de generador eléctrico, por lo que el colegiado administrativo debe emitir nuevo pronunciamiento en este extremo. Asimismo, en cuanto a lo demás que contiene la referida sentencia de vista, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación. Por

último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Sudamericana de Fibras S.A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es parte del derecho al debido proceso consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, como uno de los principios y derechos de la función jurisdiccional, el cual exige que en todas las instancias judiciales se cumplan necesariamente todas las garantías, requisitos y normas de orden público que han sido establecidas a fin de generar que todas las personas estén en reales condiciones de poder defender de manera apropiada sus derechos. Así, el debido proceso es una garantía procesal de inexorable cumplimiento en tanto su observancia permite la efectiva protección de otros derechos fundamentales y el acceso a la justicia.

<sup>2</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Tristán Donoso vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas". Sentencia del veintisiete de enero de dos mil nueve; párrafo ciento cincuenta y tres.

<sup>3</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Apitz Barbera y otros". Sentencia del cinco de agosto de dos mil ocho; fundamento setenta y siete. Código Tributario

<sup>4</sup> NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO  
En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

<sup>5</sup> ABANTO, Martha (2022). NIIF PCGE. Casos prácticos. Lima, Gaceta Jurídica: p. 3.  
<sup>6</sup> Norma Internacional de Contabilidad 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes Provisiones

14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:  
(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;  
(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y  
(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.  
Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

<sup>7</sup> Norma Internacional de Contabilidad 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

20. Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del periodo sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

<sup>8</sup> Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General  
Artículo IV del Título Preliminar

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. [...]

<sup>9</sup> Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial  
Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Artículo 22.- Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.

<sup>10</sup> Artículo 36.- Principios jurisprudenciales  
Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

<sup>11</sup> Código Tributario  
NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS  
Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

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

(\*) Norma modificada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce.

<sup>12</sup> Sentencia de Casación N° 6619-2021 Lima, de fecha doce de enero de dos mil veintitrés, publicado el trece de abril de dos mil veintitrés

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

<sup>13</sup> Artículo 33.- Interés moratorio

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del veinte por ciento (20%) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. [...]

C-2211753-21

## CASACIÓN N° 6383-2022 LIMA

TEMA: DRAWBACK

**SUMILLA:** De conformidad con el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 466-2022, del once de mayo de dos mil veintitrés, esta Sala Suprema considera que resulta pertinente aplicar a la presente controversia las reglas jurisprudenciales fijadas en él:

**"6.5.1.** Se reconoce que, ante el supuesto de que el Despachador Aduanero incurra en error omitiendo incluir el referido Código 13 cuando numere la Declaración Única de Aduanas-DUA, tratándose de una formalidad prevista normativamente para acogerse al beneficio aduanero Drawback, se puede subsanar o superar esta omisión si, en cualquier apartado de este mismo documento, es posible advertir alguna indicación del exportador sobre su voluntad de acogerse al procedimiento instaurado para solicitar la restitución de tales derechos arancelarios.

**6.5.2.** Se puede considerar como una forma de manifestación de voluntad de acogerse al régimen aduanero de Drawback, la consignada en las facturas comerciales que sustentan la Declaración Única de Aduanas, para cumplir con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Resituación Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF [...]."

**PALABRAS CLAVE:** acogimiento al drawback, interpretación errónea, rectificación de declaración aduanera de mercancías - DAM

Lima, once de mayo de dos mil veintitrés

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS** La causa número seis mil trescientos ochenta y tres, guion, dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por el representante de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del once de marzo de dos mil veintidós (fojas 270 del expediente judicial electrónico -EJE), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número catorce, del veinticuatro de febrero de dos mil veintidós (fojas doscientos cincuenta y uno del EJE), que confirma la sentencia apelada emitida mediante resolución número nueve, del treinta de setiembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda. **I.1. Antecedentes I.1.1 Demanda** El veintiuno de octubre de dos mil veinte, la SUNAT interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la empresa TEXMAYA E.I.R.L., formulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-A-2020, que revoca la Resolución de División N° 235 3Z1200/2019-000103, emitida el veintiuno de febrero de dos mil diecinueve, por la Intendencia de Aduana Aérea y Postal, que declaró improcedente la solicitud de incorporación del código 13 en el casillero 7.28 de las series 1, 2, 3 y 4 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214, numerada el veintiuno de agosto de dos mil dieciocho, por contravenir el Código Tributario, la Ley General de Aduanas y las normas que reglamentan la restitución simplificada de derechos arancelarios, y por incurrir en la causal prevista en el artículo 10.1 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. **Pretensión accesoria:** Como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-A-2020,



solicita se declare la plena validez de la Resolución de División N° 235-3Z1200/2019-103, mediante la cual se declaró improcedente la solicitud de adicionar el código 13 en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-65214. Fundamentos de la demanda La demandante sustenta su demanda en los siguientes fundamentos: **a)** Señala que el Tribunal Fiscal ha incurrido en error por cuanto dejó de considerar que la rectificación de la declaración aduanera de mercancías no era tal sino una adición de código; que tal adición tenía como finalidad acogerse al beneficio tributario-aduanero de restitución simplificada de derechos arancelarios, siendo que tal beneficio se encuentra regulado en una norma especial que establece la forma de acogerse al mismo, por lo cual no correspondía aplicar la norma general ni el criterio jurisprudencial en la medida que dicha decisión causa perjuicio al Estado. **b)** Agrega que lo pretendido por la exportadora era subsanar una omisión: donde no se había consignado o declarado nada, pedía se añada un código. Ello implicaba que no consistía propiamente en la rectificación de un error de transcripción de la factura, como alegaba la codemandada, sino en subsanar el incumplimiento de un requisito añadiendo información con la finalidad de acogerse tardíamente las mercancías —que ya habían salido del país— al régimen de restitución de derechos arancelarios. **c)** En ese sentido, indica la demandante que cuando la Aduana deniega el pedido, señala que, siendo la pretensión el acogimiento al régimen de restitución de derechos arancelarios, la adición del código en la declaración aduanera de mercancías no procedía por cuanto la forma y oportunidad para ello se circunscribe a la declaración y al momento de su numeración. Por lo tanto, afirma la demandante que la solicitud presentada no era propiamente una rectificación de datos, sino una solicitud para adicionar en la declaración aduanera de mercancías un código, declaración que no efectuó en su oportunidad y que constituye un requisito para acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios. **d)** Agrega la demandante que los textos transcritos establecen la forma en que se expresa la voluntad de acogimiento al beneficio tributario-aduanero de restitución de derechos arancelarios: con la consignación del código 13 en la declaración para exportar, lo cual se hace cuando se remite la información de la declaración aduanera de mercancías y esta es numerada. La norma también señala el momento: en la etapa de numeración de la declaración. **e)** Al respecto, precisa la demandante que el procedimiento de exportación distingue la “numeración de la declaración” (donde se numera una declaración aduanera de mercancías provisional y con la cual se realiza el despacho), de la “regularización del régimen” (donde se declaran los datos definitivos de la exportación). En cuanto se refiere a la manifestación de voluntad de acogimiento a la restitución de derechos arancelarios, podrá verse que está regulada en la etapa de “numeración de la declaración”, pues con base en tales datos se realiza el despacho y se autoriza la salida de las mercancías. **f)** Asimismo, señala la demandante que es importante tener presente la distinción, pues el colegiado administrativo alude a lo consignado en la declaración presentada en el momento de la regularización del régimen como sustento de su decisión, como declaración válida, correcta y aceptada por la administración; pero omite indicar que ella fue admitida a trámite, pero no se validó la expresión de acogimiento al beneficio, que fue presentada con posterioridad al despacho y embarque de las mercancías; y, a mérito de la misma resolución del Tribunal Fiscal que impugna, también debería ser corregida por contener la misma omisión, lo que la priva de validez. **g)** En efecto, vía decisión administrativa, el colegiado administrativo ha extendido las formas en que la empresa productora exportadora pueda acogerse al beneficio tributario aduanero de restitución simplificada de derechos arancelarios. Si la norma especial estableció que la manifestación de voluntad de acogerse al beneficio tributario es solo con la expresión en la declaración aduanera de mercancías, el Tribunal Fiscal señala que también puede hacerse con la expresión en otros documentos, en este caso en la factura comercial. **h)** Indica la demandante que el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios tiene una regulación especial, por lo cual, en el caso de autos, es evidente que el Tribunal Fiscal ha actuado en forma contraria a lo dispuesto por la norma VIII del Código Tributario, pues no solo ha omitido aplicar la normatividad especial para la concesión del beneficio tributario aduanero de restitución de derechos arancelarios, sino además ha ordenado su acogimiento por una vía distinta de la establecida en ley. Así, refiere que el colegiado administrativo ha extendido las formas en que la empresa productora exportadora pueda acogerse al beneficio tributario aduanero del procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios. Si la norma especial estableció que la manifestación de voluntad de acogerse al beneficio tributario es solo con la expresión en la

declaración aduanera de mercancías, el Tribunal Fiscal señala que también puede hacerlo con la expresión en otros documentos, en este caso, la factura comercial. **i)** Agrega que los procedimientos aduaneros aplicables al caso, como son el procedimiento de exportación definitiva y el procedimiento de restitución de derechos arancelarios, son normas de carácter reglamentario, de aplicación general, que fueron aplicados por SUNAT al resolver la solicitud; por lo cual, al resolver el recurso de apelación, el Tribunal Fiscal debió evaluar su debida aplicación en el caso de autos, mas no eximirse de tal obligación expresando que, al no obligarlo, no los considera y no valora su aplicación, menos aún si se verifica que ninguna de sus disposiciones colisiona con las normas que reglamenta. **j)** Finalmente, señala que la Corte Suprema de la República comparte su posición en diversos pronunciamientos, como las sentencias recaídas en las Casaciones N° 17806-2015-Lima y N° 17711-2016-Lima, en las cuales se concluye que, conforme a los dispositivos que regulan el beneficio del drawback, para que sea procedente la rectificación de la expresión de voluntad de acogimiento al citado beneficio, ello debe constar en cualquier apartado de la misma declaración aduanera de mercancías. **l.1.2** Sentencia de primera instancia El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número nueve, del treinta de setiembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y nueve del EJE), declara infundada la demanda.

**Fundamentos** El Juzgado sostiene que resulta arreglado a derecho que el Tribunal Fiscal en la resolución cuestionada haya revocado la precitada resolución de División por considerar que la empresa exportadora, mediante su agente de aduanas, registró su voluntad de acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (drawback), mediante la consignación de la expresión “SE ACOGE AL RÉGIMEN DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS (D.S 104-95-EF)” en el quinto renglón del casillero 7.35 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214. **l.1.3** Sentencia de vista La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista, mediante resolución número catorce, del veinticuatro de febrero de dos mil veintidós (fojas doscientos cincuenta y uno del EJE), que confirma la sentencia apelada, expedida mediante resolución número nueve, del treinta de setiembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y nueve del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Fundamentos** La sentencia de vista sostiene: En el caso en concreto, resulta arreglado a derecho que el Tribunal Fiscal en la resolución cuestionada haya revocado la precitada resolución de división por considerar que la empresa exportadora a través de su agente de aduanas registró su voluntad de acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (Drawback), mediante la consignación de la expresión “Se acoge al régimen de restitución de derechos arancelarios (D.S 104-95-EF)” en el quinto renglón del casillero 7.35 de la DAM N° 235-2018-41-065214. Por consiguiente, se concluye que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-A-2020 no ha incurrido en causal de nulidad, motivo por el cual debe desestimarse la demanda en todos sus extremos; y habiendo la instancia inferior fallado en el mismo sentido, corresponde confirmar la sentencia venida en grado. **l.2** **Recurso de casación** Mediante escrito del once de marzo de dos mil veintidós, la SUNAT, mediante su Procuraduría Pública, interpone recurso de casación (fojas doscientos setenta del EJE) con las siguientes infracciones normativas: **a)** De la interpretación errada sobre el procedimiento implementado para acogerse al beneficio tributario aduanero del Régimen del Drawback o de Restitución de Derechos Arancelarios (artículo 7 del Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF - Los Procedimientos Generales INTA-PG.02 – Exportación Definitiva (numeral VII.A.3c) e INTA -PG.07 - Restitución de Derechos Arancelarios- Drawback (numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a). El artículo 7 del Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, un momento (al numerar la DAM) y una forma de acogerse a dicho beneficio (indicar en la declaración para exportar la voluntad de acogerse a dicho tratamiento); y, complementariamente, los Procedimientos Generales INTA-PG.02 -Exportación Definitiva (numeral VII.A.3c) e INTA-PG.07 – Restitución de Derechos Arancelarios- Drawback (numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a) precisan que esa expresión de voluntad se manifiesta consignando en la Casilla 7.28 de la DAM el Código. Para la SUNAT, tales normas son limitativas, pues sólo puede expresarse la voluntad de acogimiento al beneficio en el

momento y forma que ellas señalan. Como consecuencia de ello, correspondería, no sólo denegar la solicitud de rectificación de la declaración aduanera de mercancías sino principalmente denegar el acogimiento a los beneficios del drawback. Para el Tribunal Fiscal y la Sala Superior, tales normas no son limitativas, pues la manifestación de voluntad de acogimiento al beneficio puede expresarse también en otros documentos y en otros momentos, incluso luego de haberse exportado la mercancía vía rectificación de datos. Tal criterio ha incidido en lo sentenciado pues como consecuencia de ello la Sala Superior, no sólo valida la solicitud de rectificación sino también determina la concesión del beneficio del drawback, de la Restitución de Derechos Arancelarios. El órgano jurisdiccional, al igual que el Tribunal Fiscal, omiten considerar que en el presente caso se trata no sólo de la rectificación de un “error”, sino principalmente del acogimiento a un beneficio tributario aduanero del régimen de drawback. En efecto, la “rectificación” de la declaración aduanera de mercancías efectuada en sede administrativa no era tal, sino lo que realmente pretendió fue la adición de un código con la finalidad de acogerse al beneficio tributario - aduanero de drawback, también denominado régimen de restitución de derechos arancelarios. En sede judicial y administrativa quedó acreditado que en la declaración aduanera de mercancías no se expresó la voluntad de acogerse al beneficio tributario aduanero. Por lo tanto, respecto de dicha formalidad no hay duda alguna de que no se cumplió con la misma. La norma es precisa al disponer que la manifestación de voluntad para acogerse al procedimiento simplificado de restitución se expresa sólo en la declaración aduanera de mercancías para exportar, no puede asumirse ni interpretarse que tal requisito también se cumplió cuando tal expresión está en la factura comercial y no en la declaración aduanera de mercancías, como erradamente lo interpretó el Tribunal Fiscal y la Sala Superior. Por lo tanto, en el presente caso, si la expresión de acogimiento está en la factura comercial y no en la declaración aduanera de mercancías, la empresa demandada ha incumplido el mandato legal contenido en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y los dos procedimientos complementarios dictados por la administración aduanera. **b) De la omisión de aplicar el Numeral 72 del Procedimiento General – Exportación Definitiva, INTA-PG.02.** En efecto, el numeral 72 del Procedimiento General – Exportación Definitiva, INTA-PG. 02, permite la inclusión del Código 13 vía rectificación sujeto a una sola condición derivada del artículo 7 del Decreto Supremo N° 104-95-EF, que en la numeración de la declaración conste alguna expresión donde manifieste la voluntad de acogerse a dicho régimen de restitución de derechos arancelarios (expresión que, por ejemplo, podría estar no con código sino con un texto). De esta forma, dicha posibilidad está regulada en el citado numeral 72 del Procedimiento General – Exportación Definitiva, INTA-PG.02. Pese a ello, la Sala Superior omite aplicarla deliberadamente, pues no verifican en el caso en concreto, el cumplimiento de la condición establecida por la norma, por lo que se limita a señalar que la expresión de voluntad aparece en la factura comercial y no en la declaración aduanera de mercancías. En el presente caso, no se cumple lo dispuesto en el numeral 72 del Procedimiento General – Exportación Definitiva, INTA-PG.02. Sin embargo, sin ningún sustento legal válido se ha interpretado que debe rectificarse y añadirse el Código 13, a fin de que se conceda a la empresa demandada el beneficio tributario aduanero del régimen aduanero del drawback. **Auto calificadorio** Mediante el auto calificadorio, de fecha catorce de junio de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la SUNAT, por las causales señaladas en el acápite anterior (fojas ciento seis del cuaderno de casación). **II. CONSIDERANDO Primero: Delimitación del petitorio 1.1** Es materia de pronunciamiento de fondo el recurso de casación interpuesto por el representante de la Procuraduría Pública de la SUNAT contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, confirma la sentencia apelada, que declaró infundada su demanda contencioso administrativa. **1.2** La SUNAT trae a casación las siguientes infracciones normativas: **a)** Interpretación errada sobre el procedimiento implementado para acogerse al beneficio tributario aduanero del régimen del drawback o de restitución de derechos arancelarios: artículo 7 del Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF; y los Procedimientos Generales INTA-PG.02 - Exportación Definitiva (numeral VII.A.3c) e INTA-PG.07 - Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback (numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a) **b)** Omisión en la aplicación del numeral 72 del Procedimiento General - Exportación Definitiva, INTA-PG.02 **d.3** En el presente caso, la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver las causales materiales

deducidas, siendo del caso enfatizar que la naturaleza del recurso de casación es ser un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, que cumple función nomofiláctica por control del derecho. Esto implica que los cuestionamientos en que debe sustentarse el recurso deben ser de índole jurídica y no fáctica o de revaloración probatoria, con lo cual se asegura el cumplimiento de los fines de la casación, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia. **Segundo: Sobre las infracciones normativas denunciadas por interpretación errada del procedimiento implementado para acogerse al beneficio tributario aduanero del régimen del drawback o de restitución de derechos arancelarios (artículo 7 del Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF; y los Procedimientos Generales INTA-PG.02 - Exportación Definitiva (numeral VII.A.3c) e INTA-PG.07 - Restitución de Derechos Arancelarios-Drawback (numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a), y por omisión en la aplicación del numeral 72 del Procedimiento General - Exportación Definitiva, INTA-PG.02 2.1** La entidad recurrente SUNAT aduce principalmente que solo puede expresarse la voluntad de acogimiento al beneficio de drawback en el momento y forma que las normas indicadas señalan. Como consecuencia de ello, afirma la recurrente que correspondería no solo denegar la solicitud de rectificación de la declaración aduanera de mercancías sino principalmente denegar el acogimiento a los beneficios del drawback. De otro lado, sostiene la entidad recurrente que la sentencia de vista omite la aplicación del numeral 72 del Procedimiento General - Exportación Definitiva, INTA-PG.02, al limitarse a señalar que la expresión de voluntad aparece en la factura comercial y no en la declaración aduanera de mercancías. Debido a que las infracciones normativas denunciadas se encuentran vinculadas, por referirse a la misma materia, esto es al beneficio de restitución arancelaria o drawback, corresponde que esta Sala Suprema proceda a absolverlas en forma conjunta. **2.2** Sobre el particular, es pertinente previamente precisar que la causal de interpretación errada o errónea se configura cuando el juez ha elegido una norma pertinente, pero se ha equivocado en su significado, y por una interpretación defectuosa le da un sentido o alcance que no tiene. Jorge Carrión Lugo sostiene al respecto que “la interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances”<sup>1</sup>. **2.3** En esa línea, a fin de establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, se debe partir del texto legal de las disposiciones denunciadas. Así, tenemos que: Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF El artículo 7 del Decreto Supremo N° 104-95-EF establece que: Para gozar de la restitución de los derechos arancelarios **los exportadores deberán indicar en la Declaración para Exportar la voluntad de acogerse a dicho tratamiento.** [Énfasis agregado] De acuerdo al citado dispositivo, los exportadores que deseen acogerse al mencionado régimen de restitución de derechos arancelarios - drawback deberán consignar en la correspondiente declaración única de aduanas su voluntad de beneficiarse con el mismo; así se reconoce, en principio, que dicho documento constituye el instrumento que permite al exportador canalizar su pedido de acogimiento a dicho régimen aduanero. Procedimiento General INTA-PG.02 - Exportación Definitiva; numeral VII.A.3c Por su parte, el inciso c) del numeral 3 del literal A. “Tramitación del régimen”, del rubro VII - “Descripción”, del Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02, según el texto vigente a la fecha de ocurrido los hechos, estableció las formalidades que deben tomarse en cuenta para acogerse al mencionado beneficio aduanero: VII. DESCRIPCIÓN A. TRAMITACIÓN DEL RÉGIMEN Numeración de la DUA [...] 3. En la numeración de la DUA se debe tener en cuenta lo siguiente: [...] **c) Para el acogimiento al Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, en la transmisión de la DUA el despachador de aduana debe enviar en el archivo DUAREGAP, a nivel de serie, el código N° 13 y en el campo FOB\_DOLPOL del archivo ADUADET1 el valor FOB,** para lo cual debe considerarse que en las operaciones comerciales de transacciones internacionales cuyos precios definitivos están sujetos al arribo de la mercancía a destino (cotización de mercado) se consigna el valor FOB aproximado de la mercancía. **Adicionalmente, el despachador de aduana debe consignar a nivel de serie, el código y el valor FOB en la casilla 7.37 de la DUA.** [Énfasis agregado] Procedimiento

General INTA-PG.07 - Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback; numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a VI. DISPOSICIONES GENERALES D) DE LOS REQUISITOS Y DOCUMENTOS [...] **2. Procede acogerse a la restitución siempre que: a) En la declaración de exportación definitiva se haya indicado la voluntad de acogerse a esta.** VII. DESCRIPCIÓN A) DE LA SOLICITUD 1. La voluntad de acogerse a la restitución debe constar en la declaración de exportación regularizada, con la consignación del código N° 13 a nivel de cada serie, en la: a) Declaración de exportación definitiva: en el campo "régimen de precedencia o aplicación. [Énfasis agregado] **Procedimiento General - Exportación Definitiva, INTA-PG.02** Es del caso mencionar que corresponde concordar las normas antes señaladas con las disposiciones del numeral 72, así como los numerales 73 y 75 del literal A - "Tramitación del régimen" del rubro VII - "Descripción", del Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02: VII. DESCRIPCIÓN A. TRAMITACIÓN DEL RÉGIMEN Numeración de la DUA [...] **72.** El declarante puede rectificar (incluir o modificar) vía transmisión electrónica los datos consignados en la DUA (41); tratándose de errores que constituyen infracción, la rectificación está condicionada al previo pago de la multa, debiendo transmitir en el envío de la rectificación el archivo de autoliquidación (DUADOCAS). La rectificación del código del procedimiento simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios debe ser solicitada mediante expediente, y sólo procede siempre que a nivel de serie de la DUA (40) conste alguna expresión que manifieste la voluntad de acogerse a dicho procedimiento. Tratándose de rectificación de los documentos digitalizados, el despachador de aduana la solicita mediante expediente a efecto que el funcionario aduanero le habilite el acceso al sistema para la rectificación del archivo transmitido, situación que le es comunicada al despachador de aduana mediante notificación. **73.** Con posterioridad a la regularización del régimen, la rectificación de los datos consignados en la DUA o de los documentos digitalizados se solicita mediante expediente debidamente sustentado, en los casos que el error constituya infracción se debe adjuntar la autoliquidación de multa debidamente cancelada. De ser conforme, el funcionario aduanero rectifica los datos de la DUA en el SIGAD, tratándose de rectificación de los documentos digitalizados el funcionario aduanero habilita el sistema para que el despachador de aduana transmita la rectificación del documento digitalizado dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación. [...] **75.** La inclusión o modificación del código del procedimiento simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios con posterioridad a la regularización del régimen, procede siempre que a nivel de serie de la DUA (40) conste alguna expresión que manifieste la voluntad de acogerse a dicho procedimiento. **2.4** Luego de citar las disposiciones normativas denunciadas por la entidad recurrente, corresponde acudir a las premisas fácticas fijadas por las instancias de mérito, las mismas que son las siguientes: **2.0.1** Mediante Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-065214, numerada el tres de agosto de dos mil dieciocho (declaración aduanera de mercancías de exportación provisional), la Agencia de Aduanas Adualink Sociedad Anónima Cerrada, en representación de la empresa codemandada TEXMAYA E.I.R.L., solicitó la exportación de mercancías denominadas "bata, camión y pijama" que serían enviados a Estados Unidos, amparándose en la Factura Electrónica N° F001-000000282 y la Guía Aérea N° HAWB-00347-183. **2.0.2** Seguidamente, a fin de regularizar dicha exportación, la empresa codemandada TEXMAYA E.I.R.L. numeró las series 1, 2, 3 y 4 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214 (declaración aduanera de mercancías de exportación definitiva) sustentándola en la factura y la guía aérea precitadas. **2.0.3** Mediante Expediente N° 235-URD131-2018-680894-24, del veintitrés de octubre de dos mil dieciocho, la agencia de aduana, en representación de la empresa codemandada, solicitó la rectificación de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-065214 (provisional) y la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214 (definitiva), a efectos de que se incluya en ellas el código 13 en el casillero 7.28, de aplicación del drawback. **2.0.4** Agregó en dicha solicitud que, de acuerdo con el numeral 75 del Procedimiento DESPA-PG 02 - Exportación Definitiva, la inclusión del código del procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios con posterioridad a la regularización del régimen procede cuando en la declaración conste alguna expresión que manifieste la voluntad de acogerse a dicho régimen o procedimiento; por tanto, se ha demostrado la voluntad del exportador TEXMAYA E.I.R.L. de acogerse a la restitución simplificada de derechos arancelarios - drawback al indicarse en la Factura Electrónica N° 003-F001-00000028, emitida antes de la numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-065214 (provisional)

la anotación "FACTURA SUJETA A DRAWBACK". **2.0.5** Asimismo, indicó que el veintiuno de agosto de dos mil dieciocho, se numeró la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214 (definitiva), siendo requerida por la autoridad aduanera la presentación física de los documentos que sustentan la regularización de la exportación, por lo que, mediante transmisión electrónica, se solicitó la rectificación de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214 para que se incluya el enunciado "SE ACOGE AL RÉGIMEN DE RESTITUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS (DS 104-95-EF)" en las series 1 a la 4. **2.0.6** Mediante Resolución de División N° 235-3Z1200/2019-0001035, de fecha veintiuno de febrero de dos mil diecinueve, la División de Exportaciones de la Intendencia de la Aduana Aérea y Postal, resolvió declarar improcedente la solicitud presentada bajo la consideración esencial de que solo procede la rectificación para inclusión del código 13 en la declaración aduanera de mercancías, cuando se consigna la voluntad de acogerse al régimen de drawback en la numeración de la declaración aduanera de mercancía, requisito sine qua non para la procedencia de la rectificación, situación que en el caso concreto no se da, debiendo precisarse que vía teledespacho la recurrente no transmitió la información correspondiente al código 13 para la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-065214 y, por consiguiente, su solicitud no se encontraba acorde a ley. **2.0.7** Seguidamente e interpuesto el recurso de apelación, la agencia de aduanas precisó, entre otros, que el proceder de la administración aduanera era incorrecto, debido a que había indicado en su resolución que no se había consignado expresión alguna que manifieste la voluntad de acogerse al régimen de drawback en el casillero 7.28 u otro de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-41-065214; sin embargo, el exportador sí había manifestado esta voluntad al consignar en la 5 línea del casillero 7.35 de las series 1 a la 4 de la declaración aduanera de mercancías el enunciado "SE ACOGE AL RÉGIMEN DE RESTITUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS (DS 104-95-EF)". **2.0.8** En relación con lo expuesto, con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-A-2020, el colegiado administrativo resolvió revocar lo decidido por la precitada Intendencia de Aduana y en consecuencia, amparar lo solicitado por la exportadora bajo el argumento principal de que las declaraciones en estudio no fueron elaboradas conforme a la documentación que las sustentan y, de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02832-A-2006, correspondía que la administración efectúe la rectificación de datos de las series 1, 2, 3 y 4 de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 235-2018-40-065214 y N° 235-2018-41-065214 a efectos de incluir en la casilla 7.28 el mencionado código 13 y en la casilla 7.35 - Descripción de la mercancía (quinto renglón), la frase "SE ACOGE AL RÉGIMEN DE RESTITUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS (D.S. 104-95-EF)". **2.4** La sentencia de vista resuelve declarando infundada la demanda, al arribar a la conclusión de que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03071-A-2020 no ha incurrido en causal de nulidad. Con base en los datos fácticos subsumidos en las premisas normativas antes señaladas, sostiene: En el caso en concreto, resulta arreglado a derecho que el Tribunal Fiscal en la resolución cuestionada haya revocado la precitada resolución de división por considerar que la empresa exportadora a través de su agente de aduanas registró su voluntad de acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (Drawback), mediante la consignación de la expresión "Se acoge al régimen de restitución de derechos arancelarios (D.S 104-95-EF)" en el quinto renglón del casillero 7.35 de la DAM N° 235-2018-41-065214 [...]. **2.5** Al realizar la labor interpretativa de las normas denunciadas, corresponde tener en consideración la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que prevé que al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; sin embargo, en vía de interpretación, no se podrá crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Por lo tanto, la citada norma estableció, como regla general, que cualquier tipo de método de interpretación reconocido por el derecho puede ser utilizado cuando se apliquen normas de índole tributaria; no obstante, restringe el uso de la interpretación extensiva cuando se pretenda otorgarle a este tipo de normas alcances distintos en cuanto a las personas sobre quienes deban recaer sus efectos o se vislumbren supuestos distintos a aquellos previstos en la norma. **2.6** Estando a lo expuesto, es del caso señalar que los citados dispositivos del Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 establecen expresamente que resultará procedente la rectificación de la expresión de voluntad del despachador aduanero, vinculada con el acogimiento al



procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios (drawback), únicamente si en la misma declaración única de aduanas consta alguna indicación o expresión que permita dejar constancia de la intención que el importador tiene de beneficiarse con este procedimiento. Es decir, se reconoce que ante el supuesto de que el despachador aduanero incurra en error omitiendo incluir el referido código 13 cuando numere la declaración única de aduanas, tratándose de una formalidad prevista normativamente para acogerse al beneficio aduanero drawback, es posible subsanar o superar esta omisión si, en cualquier apartado de este mismo documento, es posible advertir alguna indicación del exportador sobre su voluntad de acogerse al procedimiento iniciado para solicitar la restitución de tales derechos arancelarios. **2.7** Resulta necesario enfatizar que esta Sala Suprema, en la sentencia emitida en la Casación N° 21702-2019-Lima, del doce de julio de dos mil veintidós, ha establecido que: **2.7.1** Uno de los requisitos indispensables para que se cumpla el procedimiento de restitución de derechos arancelarios es la manifestación de voluntad de acogerse a él; y así lo establece el artículo 7 del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF. **2.7.2** Sobre el particular, resulta importante señalar que la manifestación de voluntad puede ser expresa o tácita. La Corte Suprema señala que la primera se materializa “cuando se formula oralmente, por escrito o por cualquier otro medio directo”, mientras la segunda “cuando la voluntad se infiere indubitadamente de una actitud o de circunstancias de comportamiento que revelan su existencia, no pudiendo considerarse que existe manifestación tácita cuando la ley exige declaración expresa”. **2.7.3** Para el caso de autos, con arreglo a nuestro ordenamiento jurídico, se requiere una manifestación de voluntad expresa, la misma que debe presentarse concretamente en la solicitud para acogerse a este procedimiento. Al respecto, corresponde mencionar que el numeral VI.22 del Procedimiento de Exportación Definitiva y el numeral VII.A.5.b del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios establecen que se deben adjuntar copias de las facturas como documentos sustentatorios de la restitución. **2.7.4** En consecuencia, si las facturas que sustentan la declaración única de aduanas presentan una manifestación de voluntad de acogerse al régimen del drawback, su omisión en dicha declaración es susceptible de rectificación, toda vez que tal omisión constituye un vicio subsanable, más aún si queda acreditada la existencia de una manifestación de voluntad; es decir, la manifestación de acogerse presentada en las facturas. Con relación a este hecho, el numeral VII.A.72 del Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG-02 exige que conste alguna expresión de voluntad para acogerse al régimen de drawback. **2.7.5** Por ello, en segundo lugar, se advierte que basta con la manifestación de voluntad de acogerse al régimen aduanero de drawback en las facturas comerciales que sustentan la declaración única de aduanas, para cumplir con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF. **2.7.6** Es del caso igualmente necesario concordar las normas denunciadas con lo prescrito por el artículo 76 del Decreto Legislativo N° 809 - Ley General de Aduanas, que establece lo siguiente: Artículo 76. Es el Régimen Aduanero que permite como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción. **2.7.7** También es necesario señalar lo que contiene el Reglamento de Procedimientos de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF: Artículo 1. Son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el presente Decreto. Sin embargo, no se considerarán como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado. Tampoco se considerarán materia prima los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes. Artículo 2. Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF o supere el 50% del valor FOB del producto exportado. Para este efecto, se entenderá como valor de los productos

exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América. Artículo 3. La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas. **2.8** La sentencia de vista objeto de control de derecho en sede casatoria fundamenta su decisión en el último párrafo del considerando 6.8, en que afirma que “de la revisión a la declaración de exportación definitiva (fojas 16-17) se constata que la demandante registró su voluntad de acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (Drawback), mediante la consignación de la expresión ‘SE ACOGE AL RÉGIMEN DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS (D.S 104-95-EF)’ en el quinto renglón del casillero 7.35. (descripción de mercancías)”. Asimismo, se fundamenta en lo desarrollado en el considerando 6.9, donde alega que al realizar una interpretación sistemática de la normatividad glosada en su fundamento cuatro, referido a la rectificación de la declaración aduanera de mercancías, con lo dispuesto por el artículo 7 del Decreto Supremo N° 104-95-EF, que aprobó el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, que establece que “Para gozar de la restitución de los derechos arancelarios los exportadores deberán indicar en la **Declaración para Exportar** la voluntad de acogerse a dicho tratamiento”, se desprende que hace referencia al goce de la restitución de los derechos arancelarios, señalando que la voluntad de acogimiento debe indicarse en la declaración para exportar, de lo que se puede concluir que el Procedimiento INTA PG.02 Exportación Definitiva no puede soslayar, contradecir ni suplir los vacíos de las normas jurídicas, por lo que dicho instrumento debe ser aplicado e interpretado en concordancia con la legislación aduanera vigente; en ese sentido, tal instrumento no puede prohibir la inclusión del código 13, vía rectificación de declaración aduanera de mercancías, cuando ello no ha sido previsto en la legislación aduanera. En consecuencia, resulta claro que en la presente controversia, conforme a la base fáctica asentada por las instancias de mérito, la empresa codemandada manifestó su voluntad de acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (drawback) en la declaración de exportación definitiva (fojas dieciséis-dieciséis), así como al indicar en la Factura Electrónica N° 003-F001-00000028, emitida antes de la numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 235-2018-40-065214 (provisional) la anotación “FACTURA SUJETA A DRAWBACK”. **2.9.1** Para efectos de emitir pronunciamiento, corresponde tener en consideración que esta Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante la Sentencia de Casación N° 466-2022, del once de mayo de dos mil veintidós<sup>2</sup>, estableció los siguientes principios jurisprudenciales, de conformidad con el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS<sup>3</sup>: **6.5.1.** Se reconoce que, ante el supuesto de que el Despachador Aduanero incurra en error omitiendo incluir el referido Código 13 cuando numere la Declaración Única de Aduanas-DUA, tratándose de una formalidad prevista normativamente para acogerse al beneficio aduanero Drawback, se puede subsanar o superar esta omisión si, en cualquier apartado de este mismo documento, es posible advertir alguna indicación del exportador sobre su voluntad de acogerse al procedimiento instaurado para solicitar la restitución de tales derechos arancelarios. **6.5.2.** Se puede considerar como una forma de manifestación de voluntad de acogerse al régimen aduanero de Drawback, la consignada en las facturas comerciales que sustentan la Declaración Única de Aduanas, para cumplir con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF. **6.5.3.** El Drawback constituye una transferencia de recursos financieros por parte del Estado con el fin de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, dado que no existe correspondencia entre lo pagado por derechos arancelarios y lo recibido en base en base al porcentaje establecido normativamente del valor FOB de la exportación respectiva. **2.9.1** En virtud del citado precedente con carácter vinculante para esta Sala Suprema, resulta pertinente aplicar a la presente controversia las reglas jurisprudenciales señaladas en los considerandos 6.5.1 y 6.5.2; en consecuencia, procede que la administración efectúe la rectificación de datos de las series 1, 2, 3 y 4 de las

Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 235-2018-40-065214 y N° 235-2018-41-065214 a efectos de incluir en la casilla 7.28 el mencionado código 13 y en la casilla 7.35 - Descripción de la Mercancía (quinto renglón), la frase "SE ACOGE AL REGIMEN DE RESTITUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS (D.S. 104-95-EF)". **2.9.2** En mérito a lo anteriormente expuesto, se aprecia que la sentencia de vista acoge el sentido interpretativo expuesto en las reglas jurisprudenciales antes señaladas, de modo que no se advierte que la recurrida haya cometido las infracciones normativas denunciadas por la entidad recurrente SUNAT, de interpretación errada sobre el procedimiento implementado para acogerse al beneficio tributario aduanero del régimen del drawback o de restitución de derechos arancelarios (artículo 7 del Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, y por los Procedimientos Generales INTA-PG.02 - Exportación Definitiva (numeral VII.A.3c) e INTA -PG.07 - Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback (numerales VI.D.2.a y VII.A.1.a), y por omisión en la aplicación del numeral 72 del Procedimiento General - Exportación Definitiva, INTA-PG.02, por lo que el recurso extraordinario de la entidad recurrente SUNAT resulta **infundado**. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el representante de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del once de marzo de dos mil veintidós. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número catorce, de fecha veinticuatro de marzo de dos mil veintidós, que confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la empresa TEXMAYA E.I.R.L. sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. SS. **BURNEO BERMEJO**, **BUSTAMANTE ZEGARRA**, **CABELLO MATAMALA**, **DELGADO AYBAR**, **TOVAR BUENDÍA**.

<sup>1</sup> CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

<sup>2</sup> Sentencia publicada en el diario oficial El Peruano el veintinueve de junio de dos mil veintidós.

<sup>3</sup> Ley N° 27584

Artículo 36.- Principios jurisprudenciales.

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente. El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el Diario Oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad. De otro lado, se incorpora la exigencia que el Juez debe ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.

C-2211753-22

### CASACIÓN N° 18640-2022 LIMA

**TEMA:** MÉTODOS PARA LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE PRODUCTOS DE ACERO CON BORO

**SUMILLA:** Es potestad de la administración aduanera efectuar el reconocimiento físico de las mercancías que ingresan o salen del territorio. De ahí que el método de análisis de producto (norma técnica ASTM E-415, regido por el procedimiento específico INTA-PE.00.03), utilizado por la Aduana para conocer la composición química de las mismas, es el más idóneo con la finalidad de corroborar su clasificación arancelaria para obtener el porcentaje de boro en material acero; en consecuencia, corresponde declarar fundados los recursos de casación interpuestos por la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

**PALABRAS CLAVE:** métodos de análisis de producto, método de análisis de la colada o cuchara, norma técnica ASTM E-415

Lima, catorce de junio de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los recurrentes interponen los siguientes recursos de casación: i) la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 268-275 del cuaderno de casación formado por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema<sup>1</sup>); y ii) el codemandado **Tribunal Fiscal**, representado por la Procuradora Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del cuatro de abril de dos mil veintidós (folios 277-287); ambos contra la sentencia de vista contenida en la resolución sin número del veinticuatro de noviembre de dos mil veinte (folios 216-248), que revoca la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número trece, del veintinueve de marzo de dos mil once, emitida por la Quinta Sala Permanente Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, reformándola, declara fundada en parte la demanda y en consecuencia declara nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10440-A-2007, del treinta de octubre de dos mil siete (folios 93-103), y ordena que la entidad administrativa resuelva conforme a los considerandos expuestos en la referida resolución. Antecedentes Demanda El veintiséis de marzo de dos mil ocho (folios 4-45), la empresa demandante **COMFER S.A. En Liquidación** (en adelante **COMFER S.A.**), interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló las siguientes pretensiones: - **Primera pretensión autónoma:** Se declare la nulidad total de la Resolución N° 10440-A-2007, emitida por el Tribunal Fiscal el treinta de octubre de dos mil siete, por encontrarse incurso en la causal de nulidad establecida en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444. - **Segunda pretensión autónoma:** Se declare que la mercancía importada por **COMFER S.A.** consiste en productos de acero aleado y que, por lo tanto, debe ser clasificada en la subpartida arancelaria 7227.90.00.00, la misma que se encuentra gravada con un arancel del 4%. - **Pretensión accesoria:** Se ordene a la SUNAT la devolución de S/ 27,854.00 (veintisiete mil ochocientos cincuenta y cuatro soles con cero céntimos) y US\$ 1,207.00 (mil doscientos siete dólares americanos) más los intereses moratorios que se devenguen hasta la fecha de la devolución efectiva. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda: a) **COMFER S.A.** es una empresa que se dedica a la importación y comercialización de planchas de acero aleados estructurales, que contienen cinco elementos principales: carbono, silicio, manganeso, fósforo y azufre, siendo el boro el elemento que mejora notablemente la templabilidad del acero. b) El veinticuatro de noviembre de dos mil tres, se numeró la Declaración Única de Aduanas<sup>2</sup> N° 118-2003-10-137984, mediante el cual **COMFER S.A.** declaró la importación de un lote de 4'246,230.00 kg (cuatro millones doscientos cuarenta y seis mil doscientos treinta kilogramos) de alambón de acero aleado con el elemento boro. Dichas mercancías fueron erróneamente liquidadas bajo la subpartida nacional 7213.91.00.00, debido a que la referida subpartida corresponde a alambón de hierro o acero sin alea, la que se encuentra gravada con un arancel del 12%. c) Ante ello, su agente de aduanas **Transoceanic Sociedad Anónima** presentó recurso de reclamación. Dicho recurso se sustentó en que la mercancía importada consistía en productos de acero aleado; por tanto, correspondía clasificarlo en la subpartida 7227.90.00.00, cuyo valor de arancel de aduanas es del 4%, al considerar que no existió un adecuado análisis químico del producto. Junto con la declaración única de aduanas, se presentó documentación complementaria para que la administración tributaria verifique adecuadamente la naturaleza de los bienes importados. Dichos documentos acreditaban que los indicados productos eran bobinas de acero laminadas en frío, calidad ASTM A-36, aleadas con boro. d) El veintiséis de noviembre de dos mil veintidós la administración aduanera, aplicando el método de análisis del producto, determinó que la mercancía declarada consistía en bobinas de acero sin alea porque no cumplía con el requisito de tener cuando menos 0.0008% de boro para ser considerado acero aleado; eso fue así porque el Laboratorio Central de Aduanas realizó el análisis químico del producto terminado, resultado distorsionado debido a que el análisis químico se hizo utilizando una norma ASTM (la E-415), distinta a la utilizada por el fabricante de la mercancía. El Laboratorio Central de Aduanas únicamente comprobó el contenido de boro en el producto, pero no realizó un análisis químico completo para determinar la composición química del acero importado, para determinar la naturaleza de la mercancía

como parte del estudio merceológico. e) La Intendencia de Aduana Marítima del Callao incurrió en una serie de errores al realizar la clasificación arancelaria de las mercancías importadas (alambazón de acero aleado con boro), pues el equipo utilizado para determinar la naturaleza de lo importado (estudio merceológico) no fue el adecuado, dado que no contaba con los equipos idóneos para llevar a cabo el análisis correspondiente para la verificación de todos y cada uno de los elementos aleantes presentes en el producto importado, para un resultado correcto que determine la composición completa de cada producto. Incluso el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 10440-A-2007 reconoció que la administración aduanera no realizó un estudio merceológico completo, toda vez que era necesario identificar todos los componentes de la mercancía y no limitarse a examinar la presencia del elemento boro. Indicó que el método basado en la norma ASTM E 415 resultaría inapropiado para analizar aceros elaborados en función a las normas ASTM A36/A36M y A6/A6M, puesto que se trata de un método analítico que identifica veinte elementos aleantes, de los cuales trece están contenidos en la nota 1 del literal f del capítulo 72 del Arancel de Aduanas, por lo que un pequeño error en la identificación porcentual de un solo elemento determinaría un cambio de la partida arancelaria. f) El Laboratorio Central de Aduanas, producto del procedimiento efectuado, emitió el Informe N° 1226-2006-SUNAT-3D0500, el cual fue tomado por el Tribunal Fiscal como sustento técnico para validar el resultado analítico; sin embargo, en dicho documento no se precisaron los elementos que se pueden determinar con la norma ASTM E-415, limitándose a dar respuesta a alegatos sin sustento merceológico, los cuales debió solicitar el Tribunal Fiscal para concluir un resultado justo. Añota, además, que el informe técnico en cuestión no contempla un punto de vista arancelario, por cuanto la norma ASTM E-415 no es concordante con la identificación de los quince elementos que exige la nota 1, literal f del capítulo 72 del Arancel de Aduanas para determinar la clasificación de los demás aceros aleados, pues basta con que un elemento se encuentre en la concentración para que se determine que el producto es un acero aleado. De ahí que asevere que si la norma ASTM E-415 no puede determinar dos elementos de los quince requeridos, y otros dos se encuentran en un porcentaje fuera del rango exigido, se tendría que concluir que la norma ASTM E-415 no es concordante con la nota 1 del literal f del capítulo 72, por lo que los resultados emitidos por el laboratorio central de la Administración Aduanera no serían confiables. g) El pronunciamiento del Tribunal Fiscal es arbitrario y superficial, toda vez que desconoció aquellos emitidos por la autoridad local (como lo esbozado por Indecopi en el Oficio N° 0159-2003/CRT-INDECOPI) y los informes técnicos presentados como medios probatorios por COMFER S.A., los cuales fueron realizados por especialistas en la materia metalúrgica; y, en su lugar, prefirió valorar una opinión emitida desde el extranjero por el jefe del laboratorio de la Aduana de los Estados Unidos de Norteamérica. Además, acota que la actuación arbitraria cometida por la administración aduanera incumple lo determinado en el procedimiento INTA-PE.00.03, el cual la obliga a emitir un informe orientado por criterios técnicos arancelarios; por ello, se requería un pronunciamiento pormenorizado que indique cada uno de los elementos aleantes que se encuentran presentes en la muestra. Considera, por tanto, que la administración habría incumplido su obligación al haber prescindido del examen merceológico de rigor y del debate mismo, el cual es necesario para la clasificación de los productos, ya que únicamente sobre la base de un análisis químico de todos los componentes de un producto se puede determinar de manera correcta la clasificación arancelaria del mismo. **Contestaciones de la demanda** El veintidós de junio de dos mil nueve, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 54-68) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes fundamentos: a) La ADUANA clasifica un producto dentro de las partidas arancelarias siguiendo un procedimiento que consta de dos etapas: i) estudio merceológico y ii) clasificación arancelaria; luego de determinarse la composición del producto se clasifica en la partida arancelaria respectiva. La norma técnica ASTM E-415 es idónea para el presente caso, porque permite determinar de manera simultánea 20 aleantes y elementos residuales, entre los cuales se encuentra el boro. b) En el caso concreto, el objeto de análisis no cumplió con el porcentaje exigido (el contenido de boro es igual o superior al 0.0008% del total), para ser clasificado en las subpartidas nacionales 7209.16.00.00 y 7209.17.00.00. c) El laboratorio de Aduanas contaba con un equipo de mayor avance tecnológico que el utilizado por la American Society for Testing and Materials - ASTM. El informe que sustenta la clasificación arancelaria del

producto no ha sido desvirtuado por la demandante, para determinar si el producto importado se encuentra dentro de la clasificación de "demás aleados". d) No son idóneas las normas que menciona la demandante: i) la norma ASTM A 36/A36M solo permite el análisis de elementos entre los que no se incluye el boro, ii) la norma ASTM A6/A 6M es un método que sirve para verificar los requerimientos estándar para diversas presentaciones de acero estructural laminado, norma que no es aplicable al caso, porque no permite determinar exactamente el porcentaje exacto de boro que contiene el producto. e) El documento que contiene las especificaciones técnicas de compra debe concordar exactamente con las especificaciones técnicas proveídas por el comprador, porque de otro modo no se aceptaría la mercadería que se entrega; motivo por el cual dicho medio no puede ser idóneo. Dicho documento contiene una postura parcializada del vendedor y además ha sido alterado (por presentar borrones), según lo resuelto por el Tribunal Fiscal. Asimismo, en los certificados de análisis de la colada, expedidos por el proveedor, no consta la norma técnica utilizada. f) Se eliminó la "segregación" cuando al momento de preparar la muestra se calentó la misma en varios procesos y luego de ello se procedió a la evaluación del producto; dicho tratamiento de la muestra provocó que se fundan todos los elementos del producto, entre los cuales se encuentra el boro; por tanto, la presencia en diferentes porcentajes de los elementos del producto se vio subsanada con dicho procedimiento. El nueve de noviembre de dos mil nueve, la **Procuradora Pública de la SUNAT**, en calidad de codemandada, contesta la demanda (folios 70-89) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes fundamentos: a) La administración no ha violado el principio de legalidad, pues ha cumplido con el procedimiento legal establecido para clasificar la mercancía importada por la demandante y se ha realizado un estudio merceológico de la mercancía. b) Los derechos arancelarios y demás impuestos se aplican sobre la mercancía declarada y, en caso de reconocimiento físico, sobre la mercancía encontrada (artículo 13 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 809). c) El reconocimiento físico de las mercancías se encuentra normado en el Procedimiento Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras, INTA-PE.00.03, aprobado por Resolución de Intendencia N° 00202. Precisa que la toma de muestras para análisis químico y posterior clasificación se realiza en el momento del reconocimiento físico; es decir, cuando la mercancía se encuentra bajo potestad aduanera, por lo que de ningún modo se podría aplicar el análisis de la colada, como pretende la demandante con el fin de evitar la verificación sobre la verdadera naturaleza de la mercancía importada. d) El literal m) del artículo 15 del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM establece: "Son funciones y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria: [...] Desarrollar y aplicar sistemas de verificación y control de calidad, cantidad y especie de mercancías, [...] a efecto de determinar su clasificación en la nomenclatura arancelaria y los derechos que le son aplicables". e) El diez de febrero de dos mil tres, la administración adquirió el equipo Spectrotest CCD (TX C01). Por ello, en la fecha que se realizó el análisis (veinticuatro de noviembre de dos mil tres), la administración ya contaba con el equipo apropiado para realizar los análisis de mercancía importada. No es verdad que se haya requerido los servicios de un tercer laboratorio no acreditado ante Indecopi. f) En los boletines y en el Informe N° 1226-2006-SUNAT-3D0500, emitidos por el Laboratorio Central de Aduanas, se precisó que a la mercancía importada le correspondía la subpartida nacional de los aceros que contenían menos del 0.0008% de boro (acero sin alear). g) La norma técnica de análisis químico ASTM E-415 permite establecer la cantidad de boro que contiene la mercancía importada (acero) y así determinar si se trata de un acero aleado o no de conformidad con el Arancel de Aduanas. Este método cubre la determinación simultánea de 20 elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados. Entre los parámetros de la norma técnica A 36/A36M no figura la detección del boro y solo están señaladas, mas no indica cómo se determinarán las aleaciones con dicho metal; en la A6/A6M, no se puede determinar el porcentaje de boro. h) El argumento de la demandante sobre que la administración no determinó la composición completa de la mercancía no tiene asidero, ya que en el procedimiento administrativo no se expuso dicho argumento, sino que se centró únicamente en que la mercancía consistía en acero aleado con boro. i) El informe del Laboratorio de Materiales de la Sección Ingeniería Mecánica del Departamento de Ingeniería Mecánica de la Pontificia Universidad Católica del Perú, señala que el análisis químico de producto terminado no debe ser utilizado y que debe realizarse el análisis químico de la colada, suministrado por el fabricante. Al respecto, este informe ha sostenido que la norma ASTM E-415 no es aplicable



en análisis de productos terminados, cuando eso no es así, este error termina por confirmar la carencia de mérito probatorio del informe señalado. j) El fenómeno metalúrgico de la segregación no impide el análisis del boro, debido a la técnica del "espectrofotómetro de emisión óptica", que consiste en quemadas preparatorias que derriten parcialmente y homogenizan efectivamente la superficie de la quemada final, para obtener una verdadera muestra representativa de la química del acero en un análisis cuantitativo. **Primera sentencia de primera instancia** Mediante resolución número trece, del veintinueve de marzo de dos mil once (folios 93-103), la Quinta Sala Permanente Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. Señaló los siguientes fundamentos: e) De acuerdo con las facultades que posee la administración tributaria, el colegiado concuerda con la entidad emplazada en que el método merceológico del producto que utilizara resulta ser el idóneo para la determinación de la cantidad de boro existente en los alambres de acero, conforme al Procedimiento Específico INTA-PE.00.03, sobre reconocimiento físico - extracción y análisis de muestras, aprobado mediante Resolución de Intendencia Nacional de Aduanas N° 000 ADT/2001-000202, y según lo establecido en la norma técnica ASTM E-415, que aprueba el método de prueba estándar para análisis espectrométrico al vacío de emisión óptica del carbono y acero de baja aleación, el cual permite determinar el nivel de aleación del boro presente en las manufacturas de acero. Asimismo, cabe precisar que, tal como lo exponen los informes técnicos anexados a la demanda, para la aplicación de las normas ASTM A36/A36M y ASTM A6/A6M debe efectuarse el análisis de la colada, la que se realiza en la planta siderúrgica donde se produce el acero cuando este se encuentra en estado líquido, lo cual, en atención al ya aludido procedimiento aduanero INTA-PE.00.03, no resulta aplicable, toda vez que este procedimiento ha previsto que la toma de muestras para el análisis químico se realiza en el momento del reconocimiento físico de la mercancía; por tanto, no existe posibilidad alguna de que el análisis de haga en planta siderúrgica de origen, como indebidamente lo plantea la empresa demandante, sino que el análisis deberá efectuarse por la autoridad aduanera cuando la mercancía sea declarada para su posterior verificación, encontrándose en estado sólido. Por consiguiente, contrariamente a lo alegado por la empresa accionante, no resultan de aplicación las normas técnicas ASTM A36/A36M y ASTM A6/A6M por cuanto no son aplicables al producto terminado, como sí lo es la norma técnica ASTM E-415. f) Asimismo, en lo concerniente al equipo utilizado por la administración para practicar el análisis merceológico de la mercancía importada, se advierte que tanto en la vía administrativa como en este proceso judicial la accionante no ha demostrado que sea inadecuado o no haya cumplido con la finalidad para la cual fue utilizado; de igual manera, cabe precisar que si bien los informes técnicos anexados al escrito postulatorio señalan que para determinar el contenido de los elementos químicos existentes en las aleaciones de acero debe priorizarse el análisis de fundición o de colada, ninguno de ellos desvirtúa la metodología empleada ni los resultados del análisis practicado por la administración en atención a la norma técnica ASTM E-415. g) La administración, tras la toma de muestras, únicamente ha examinado la presencia del elemento boro, obviando otros elementos, pues la mercancía adquirida según la factura que sustenta la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984 corresponde a productos de acero aleados con boro. h) Habiéndose concluido que el método utilizado para determinar el porcentaje de boro en la composición del acero de baja aleación en productos terminados era el idóneo y que el equipo utilizado para el análisis no era el inadecuado, se debe ubicar las referidas mercancías en la clasificación arancelaria correspondiente. En ese sentido, debe tenerse en consideración los Boletines Químicos de números 118-2003-013297, 118-2003-013298, 118-2003-013299, 118-2005-13300, 118-2005-013301 y 118-2005-013302, emitidos por el Laboratorio Central de la Aduana, cuyos resultados se desprenden del Informe N° 2915-2005-SUNAT-3D1320, advirtiéndose que las series 4, 5 y 6 de la descripción de la mercancía declarada en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984 contiene un 0.0005%, 0.0007% y 0.0006% de boro, respectivamente, mientras que en las mercancías de las series 1, 2 y 3 el contenido de boro es de 0.0008%. En consecuencia, conforme a la normatividad, la mercancía correspondiente a las series 4, 5 y 6 no pueden ser consideradas como acero aleado, tal como lo pretende la empresa accionante, y es correcta la clasificación arancelaria efectuada por la entidad tributaria emplazada, por lo que se debe desestimar las pretensiones principales. Primera sentencia de vista La Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República,

mediante sentencia de vista del diecinueve de marzo de dos mil trece (folios 127-142), revoca la sentencia apelada, del veintinueve de marzo de dos mil once, expedida por la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda; y reformándola declara fundada en parte la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10440-A-2007. Sustenta su fallo en los siguientes fundamentos: **DÉCIMO QUINTO.-** Que, si bien es cierto, la resolución del Tribunal Fiscal que absuelve la apelación en Sede Administrativa ha evaluado los referidos documentos, sin embargo el análisis efectuado por dicha instancia administrativa no permite concluir porqué el análisis de la colada o de la cuchara realizada cuando el metal aleado se encuentra en estado líquido no es el método más adecuado para verificar el reconocimiento físico — extracción y análisis de muestras en los productos importados de Acero y con ello las Normas Técnicas ASTM A36/A36M y ASTM A6/A6M (Método de análisis de la colada o de cuchara); ya que, como se aprecia de los citados informes, cuando se produce la solidificación del Acero (paso del estado líquido al sólido) se presenta el fenómeno metalúrgico de la segregación de los elementos que componen el Acero que determina que los elementos presentes (en este caso concreto Acero y Boro) no se distribuyan de manera homogénea en el estado sólido, de manera que habrán zonas con mayor cantidad de un elemento y otras que contengan menos cantidad del mismo; pese a reconocer que la segregación afecta la calidad de cualquier elemento químico que se presenta como aleado en los productos de acero, prescindiendo incluso de solicitar el pronunciamiento oficial de la ASTM (American Section of the International Association for Testing materials) y de la SAE (Society of Automotive Engineers) para la determinación del método aplicable pese a que ofrecido como medio de prueba por la empresa demandante. **DÉCIMO SEXTO. -** Que, en ese sentido, advirtiéndose que la entidad demandada ha obtenido una muestral del metal aleado (plancha) sin desvirtuar los argumentos que sustentan la apelación destinados a cuestionar el método de análisis del producto Normas Técnicas ASTM E-415 para determinar el contenido real de Boro en las planchas de Acero obtenidas como muestras. En consecuencia, la Resolución número 10440-A-2007 emitida por el Tribunal Fiscal del treinta de octubre de dos mil siete, devienen en nula; al encontrarse incurrida en la causal establecida en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 27444 **Primera Sentencia de Casación N° 4173-2014-LIMA** Mediante ejecutoria suprema del dos de marzo de dos mil diecisiete, en este proceso, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la SUNAT, en consecuencia **nula la sentencia de vista** contenida en la resolución del diecinueve de marzo de dos mil trece, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República y ordenó que la Sala Suprema de mérito emita nueva sentencia conforme a lo expuesto en dicha resolución. Fundamentó su fallo en los siguientes argumentos: ii) Se advierte que la impugnada no ha examinado que mediante resolución de fecha veinticinco de setiembre de dos mil doce también recaída en el Expediente 00452-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional estableció que lo resuelto en dicha causa no puede ni debe ser tomado en consideración como doctrina jurisprudencial, ni como precedente vinculante (EN1 y EN2, respectivamente), siendo aplicable sólo para la causa que se resolvió. iii) En ese sentido, al haber invocado la sentencia de vista como fuente de derecho vinculante la interpretación del Tribunal Constitucional contenida en la sentencia recaída el Expediente N° 00452-2012-PA/TC, pese a que el mismo Tribunal precisó que lo resuelto no puede ser considerado como doctrina jurisprudencial, ni como precedente vinculante, y menos para otro caso, se ha incurrido en infracción de los artículos VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional al conferir a la interpretación un carácter vinculante para otros casos que el mismo Tribunal Constitucional ha denegado, debiendo por ello ser estimada esta causal casatoria. **2.4.** En consecuencia, la sentencia de vista se encuentra incurrida en causal de nulidad insubsanable conforme al artículo 171 del Código Procesal Civil, más aún si la impugnada no ha resuelto las alegaciones de la SUNAT respecto a su potestad aduanera y a que ha realizado el análisis merceológico del producto; resultando fundado el recurso de casación, correspondiendo declarar la nulidad de la resolución impugnada, de conformidad a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 396 numeral 1 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria conforme lo establece la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo: "Si la infracción de la norma procesal produjo la

afectación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva o del debido proceso del impugnante, la Corte casa la resolución impugnada y, además, según corresponda: 1. Ordena a la Sala Superior que expida una nueva resolución"; debiendo la Sala Suprema de mérito emitir nueva resolución conforme a las consideraciones expresadas en el presente Ejecutoria Suprema. **Sentencia de vista materia del presente recurso de casación** Mediante sentencia de vista contenida en la resolución del veinticuatro de noviembre de dos mil veinte (folios 216-248 del cuaderno de casación), la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República **revoca la sentencia apelada**, contenida en la resolución número trece, del veintinueve de marzo de dos mil once (folios 93-103), que declaró infundada la demanda; y, **reformándola**, declara **fundada en parte** la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10440-A-2007, del treinta de octubre de dos mil siete, y ordena que la entidad administrativa resuelva conforme a las consideraciones expuestas. Señala los siguientes fundamentos: **a)** Se considera **acero aleado** cuando el acero presenta un componente de boro igual o mayor a 0.0008%, conforme a la nota 1 del literal f del capítulo 72 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 239-2001-EF<sup>3</sup>; en cambio, si el producto de acero tiene un porcentaje menor a 0.0008%, no es considerado aleado. **b)** Para determinar el porcentaje de boro presente en los productos importados de acero y concluir que estos se encuentran aleados con boro, existen dos métodos. **i)** El método de análisis de la colada o de la cuchara en origen (normas técnicas ASTM A 36/A 36M y ASTM A6/A 6M). Este análisis debe hacerse en una probeta de ensayo, preferentemente con una muestra tomada durante el vaciado del acero líquido (colada), es decir, allí donde se encuentra el mineral en estado líquido. El análisis de la colada debe ser reportado al comprador y estar de acuerdo a los requerimientos del análisis de la colada, de una especificación aplicable. **ii)** El método de análisis del producto (norma técnica ASTM E-415). El comprador puede analizar el material acabado representativo de cada colada y las muestras deben estar de acuerdo con la norma técnica ASTM A-751. La composición química de este modo establecida debe estar de acuerdo a los requerimientos de la especificación del producto y en conformidad a las tolerancias del análisis del producto. **c)** Conforme se verifica del expediente administrativo, Aduanas, para efectos de determinar si la clasificación arancelaria en las series 4, 5 y 6 de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984 era la correcta, ordenó que se analice su composición química, utilizando para tal efecto la norma técnica ASTM E-415; tras ello, se procedió a emitir el Informe N° 2915-2005-SUNAT-3D132 el diez de noviembre de dos mil cinco, expedido por el Departamento de Controversias de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, en el que se señala que, de acuerdo al procedimiento INTA-PE.00.03<sup>4</sup> "la toma de muestras para el análisis químico y posterior clasificación, se realiza en el momento del reconocimiento físico". Las muestras correspondientes se enviaron al Laboratorio Central de Aduanas, que cuenta con el equipo espectrógrafo de emisión óptica (arco chispa) y aplicó para sus determinaciones la norma técnica ASTM E-415, específica para este tipo de aceros, con la finalidad de verificar su composición química y asegurar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías. Por lo que, de acuerdo a los resultados obtenidos, se llegó a determinar que "la mercancía de las series 4, 5 y 6 de la DUA N° 118-2003-10-137984, tienen un porcentaje de boro inferior a 0.0008% (acero no aleado), ratificándose por tanto la SPN 7213.91.00.00, en virtud de lo dispuesto por la Nota 1 del literal f del Capítulo 72 del Arancel de Aduanas". **d)** El numeral 1 del literal B de la Sección VI del Procedimiento Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras INTA-PE.00.03 (versión 2), vigente cuando sucedieron los hechos, establecía que "sólo se encuentran sujetas a extracción de muestra, las mercancías que por su naturaleza requieran de análisis químico para determinar su clasificación arancelaria o valor". Consecuentemente, la administración tributaria, al momento de realizar el referido análisis del producto-muestra, ha omitido tener en consideración la naturaleza de los productos importados de acero al momento de utilizar el referido método, en la medida que el fenómeno de la segregación no hace posible determinar en forma precisa el porcentaje de boro (0.0008%) con que contaría el producto final o acabado; puesto que la extracción de muestras para la realización del correspondiente análisis del producto **se encuentra limitada por su naturaleza**, por lo que la actuación de la administración tributaria consistente en utilizar arbitrariamente un método de análisis inadecuado para los productos de acero importados por la accionante, generó un error al momento de clasificarlos en una subpartida arancelaria, situación que genera no solo la infracción del principio de legalidad administrativa —reconocido en el inciso 1.1 del

artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General—, sino también la vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad, inherente a los postulados esenciales de un Estado constitucional democrático y a los principios y valores que la Constitución Política del Perú incorpora, así como la vulneración del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva reconocidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. La potestad con que cuenta la administración tributaria no es absolutamente discrecional, por lo que la inexactitud de los hechos y los argumentos de derecho sobre los que esta fundó sus decisiones constituyen actos arbitrarios, lo que justifica que se declare la nulidad de la resolución administrativa cuestionada. **e)** En esa línea de ideas, se ha logrado acreditar que la administración tributaria, en el procedimiento administrativo materia de cuestionamiento, no requirió ni produjo las pruebas necesarias y pertinentes para el adecuado esclarecimiento de los hechos y para llegar a la verdad material (si los productos importados de acero eran aleados con boro), tanto más si la recurrente presentó diversos informes técnicos y medios probatorios, realizados por especialistas en la materia metalúrgica, a efectos de esclarecer la cuestión controvertida. Antecedentes administrativos a) El veinticuatro de noviembre de dos mil tres, la empresa COMFER S.A. numeró la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984, mediante la cual declaró la importación de un lote de 4'246,230.00 kg (cuatro millones doscientos cuarenta y seis mil doscientos treinta kilogramos) de alambón de acero aleado con elemento de boro. Ello fue liquidado por la administración aduanera bajo la **subpartida nacional 7213.91.00.00**, puntualizándose que la **partida 72.13** corresponde a **alambón de hierro o acero sin alea**r, mercancía que se encuentra gravada con un arancel de doce por ciento (12%). b) En representación de la citada empresa, el agente de aduanas Transoceanic S.A. presentó recurso de reclamación contra la citada liquidación, en el cual alegó principalmente que **i)** la mercancía importada era **acero aleado y que debía ser clasificada en la subpartida 7227.90.00.00** que se encuentra gravada con un arancel del cuatro por ciento (4%); y **ii)** el análisis químico de producto terminado utilizado por la Aduana para determinar la composición de la mercancía no sería válido, porque cuando el acero se encuentra en estado sólido su composición no es homogénea —por el fenómeno de la segregación— y, por ende, no se puede determinar con un grado de certeza confiable si el acero importado contenía otros elementos que permitieran que se clasifique como un acero aleado. c) Mediante **Resolución Directoral N° 118-3D1000/2004-000102**, se declaró fundado en parte el recurso de reclamación; por tanto, se modificó la partida arancelaria consignada en las series 1, 2 y 3 de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984, y se desestimó el extremo referido a la modificación de la partida arancelaria consignada en las series 4, 5 y 6, ordenándose que la Carta Fianza N° D000-569170 se ejecute por un monto ascendente a US\$ 7,722.00 (siete mil setecientos veintidós dólares americanos) por concepto de derechos dejados de pagar más los intereses correspondientes. Esta resolución fue objeto de recurso de apelación, lo cual dio lugar a la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 01569-A-2005**, que declaró nula la Resolución Directoral N° 118-3D1000/2004-000102 por no explicar el modo en que se interpretó la norma ASTM E-415. Por tal motivo, se emitió la **Resolución Directoral N° 118-3D1000/2006-000207**, que declaró fundado en parte el recurso de reclamación antes referido; el fallo se realizó en el mismo sentido que la primera decisión, que resolvió el recurso de reclamación, por ello, se ordenó ejecutar la Carta Fianza N° D000-737166 emitida por el Banco de Crédito del Perú por la suma de US\$ 7,722.00 (siete mil setecientos veintidós dólares americanos), en reemplazo de la carta fianza anterior (de número D000-569170). Por último, la Resolución Directoral N° 118-3D1000/2006-000207 fue apelada y como consecuencia se emitió la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 10440-A-2007**, que confirmó los artículos primero y segundo de la resolución apelada. d) La decisión del Tribunal Fiscal fue impugnada en vía judicial mediante demanda contencioso administrativa. En dicho acto, la empresa alegó sustancialmente la violación del debido procedimiento y el incumplimiento del procedimiento INTA-PE.00.03, dado que, a su consideración, la Aduana no intentó determinar la composición completa de la mercancía importada, sino únicamente la cantidad de boro que está contenido en ella y, por eso, de forma arbitraria, habría realizado una clasificación incorrecta. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los antecedentes del proceso establecidos por las instancias de mérito, esta Sala Suprema concluye que la cuestión controvertida consiste en determinar si el método de análisis del producto, utilizado por la autoridad aduanera para determinar el porcentaje de boro

en la composición de acero de baja aleación en productos terminados, para clasificar la partida arancelaria, era el idóneo; o, por el contrario, si se debió utilizar el método de análisis de la colada o de la cuchara. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del doce de octubre de dos mil veintidós (folios 289-304), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el codemandado **Tribunal Fiscal**, mediante la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas), por la siguiente causal: “**Infracción normativa por aplicación indebida de las Normas Técnicas ASTM A 36/A 36M y ASTM A 6/A 6M para la clasificación arancelaria del acero aleado**”. Con el mismo auto calificadorio, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la codemandada **SUNAT**, mediante su Procuraduría Pública, por la siguiente causal: “**Inaplicación de la Norma Técnica ASTM E-415 para la clasificación arancelaria del acero aleado**”. **CONSIDERANDO PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”<sup>5</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofáctica, debe precisarse 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. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende el motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>6</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso; por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las causales planteadas por los recurrentes Tribunal Fiscal y SUNAT SEGUNDO:** Con relación a las infracciones de carácter sustantivo que denuncian el Tribunal Fiscal y la SUNAT, se aprecia que guardan relación, por cuanto se encuentran referidas a la inaplicación de la norma técnica ASTM E-415 para la clasificación arancelaria del acero aleado, y a la infracción normativa por aplicación indebida de las normas técnicas ASTM A 36/A 36M y ASTM A 6/A6M para la clasificación arancelaria del acero aleado. Por lo referido, a efectos de dotar de eficacia y claridad al presente pronunciamiento, este Tribunal Supremo analizará ambas infracciones normativas de manera conjunta. Al respecto, el codemandado Tribunal Fiscal refiere: a) La Sala Superior ha interpretado erróneamente que para el caso de autos era necesario que se recurra a las normas técnicas ASTM A 36/A 36M y ASTM A 6/A 6M (método de análisis de la colada o la cuchara). La norma idónea para determinar la clasificación arancelaria del producto importado es la ASTM E-415, ya que permite determinar de manera simultánea 20 aleantes y elementos residuales, entre los cuales se encuentra el boro. b) Para la clasificación de la mercancía importada en la subpartida “demás aceros aleados” se requería determinar si la cantidad de boro en el producto era igual o superior al 0.0008% del total, porque la propia

demandante había señalado que el producto se encontraba incluido en la mencionada partida arancelaria. c) Aunado a ello, se contradice la afirmación de la empresa referida a que la Aduana no contaba con el equipo necesario para la aplicación de la norma técnica ASTM E-415, dado que la determinación de la clasificación arancelaria es resultado de un previo estudio merceológico, en el que se arrojó como resultado que el producto no cumplió con el porcentaje exigido para que se encuentre clasificado en las subpartidas nacionales 7208.52.00.00, 7208.51.00.20 y 7208.51.10.00. d) Ninguno de los medios probatorios que sustentan la posición de la demandante es concluyente, en tanto no se pronuncian sobre la metodología empleada por la Aduana. e) La norma técnica ASTM A 36/A 36M solo permite el análisis de otros elementos distintos al boro, mientras que la norma técnica ASTM A 6/A 6M no permite determinar exactamente el porcentaje del boro que se presenta en el producto. f) La Aduana solo verifica la composición química de los productos sujetos a clasificación arancelaria cuando llegan al país y se procede a realizar el reconocimiento físico, de acuerdo al procedimiento específico INTA-PE.00.03; es decir, cuando la mercancía está en estado sólido. Por tanto, es imposible que la administración realice la verificación del producto con el método de la cuchara. g) La muestra obtenida del producto importado fue calentada y después de ello se procedió a evaluarla, por lo que la presencia en diferentes porcentajes en el producto se vio subsanada con dicho procedimiento. De modo que, no existirían razones jurídicas ni fácticas para descartar la aplicación de la norma técnica ASTM E-415 y preferir, como propone la accionante, la norma técnica ASTM A 6/A 6M. Por su parte, la codemandada **SUNAT** señala: a) La sentencia recurrida desconoce que, en aplicación de la legislación aduanera, la verificación de la composición química de los productos sujetos a clasificación arancelaria se realiza cuando llegan al país; por lo que dicha clasificación depende de las características técnicas del producto al momento del reconocimiento físico, es decir, cuando está en estado sólido. En ese sentido, solo es posible la aplicación del método de análisis químico del producto terminado, ya que el análisis de la colada implica que se realice en la planta siderúrgica de origen. b) Tanto el análisis de la colada o la cuchara como el análisis químico del producto se realiza sobre el acero aleado en estado sólido. c) Ninguno de los informes técnicos presentados en los actuados desvirtúa totalmente la metodología empleada ni los resultados de los análisis practicados por la Aduana. A ello se añade que en dichos informes se indica que el método de colada es usado para fines de determinar la calidad de producción, mientras que, según los informes del Laboratorio Central de Aduanas, las normas técnicas ASTM, SAE, AISI, JIS, AFNOR, DIN, GOST, etc., son normas utilizadas en la industria en general. d) La norma técnica ASTM A36/A36M regula las especificaciones estándar para aceros al carbono estructurales, es usada en construcción y otras aplicaciones generales, por citar, en el control del proceso de producción en siderúrgicas. Por su parte, la norma técnica ASTM A 6/A 6M, regula las especificaciones estándar de requerimientos generales para aceros laminados, en barras, planchas, perfiles y láminas, por lo cual se utiliza en el control del proceso de producción en siderúrgicas. De ahí que estas dos normas técnicas no se aplican para determinar el contenido de elementos aleantes en un acero estructural. e) La norma técnica ASTM E-415 es específica para ensayos químicos y es utilizada para muestras de acero de bajo carbono, en el control de calidad en siderúrgicas, fundiciones, refinerías, laboratorios privados, laboratorios de Aduanas, etc. El Laboratorio Central de SUNAT - Aduanas solo aplica normas técnicas de análisis químico específicos para cada tipo de mercancía y no aplica normas técnicas de producción. f) No se ha presentado medio probatorio que acredite que el espectrógrafo de emisión que utiliza el Laboratorio Central de SUNAT - Aduanas para realizar el análisis químico del alambón de acero, no cumple con las especificaciones contenidas en la norma técnica ASTM E-415. En consecuencia, no se ha desvirtuado la idoneidad del método aplicado por la administración aduanera en el análisis de la mercancía importada. **2.1.** Con relación a las infracciones normativas alegadas, la primera radica en inaplicar a un hecho la regla que le corresponde<sup>7</sup> y se puede presentar de dos maneras: en sentido positivo, vulnerando el alcance del precepto<sup>8</sup>, y en sentido negativo, por desconocimiento o inaplicación del mismo; la segunda consiste en darle a una norma un sentido distinto al que correctamente le corresponde. En ese sentido, corresponde identificar las premisas fácticas determinadas en la sentencia de vista a efectos de establecer si a estas corresponde aplicarles el enunciado normativo cuestionado, y la aplicación indebida se presenta cuando una norma sustantiva se ha aplicado a un caso distinto para el que está prevista; es decir, no existe una conexión lógica entre la



norma y el hecho al cual se aplica. **2.2.** Asimismo, para fundamentar adecuadamente la denuncia por aplicación indebida de una norma de derecho material, la parte recurrente está obligada a individualizar la norma que estima indebidamente aplicada, así como explicar las razones por las que considera que dicha norma no resulta de aplicación al caso concreto y señalar cuál es la norma que debió aplicarse. **2.3.** 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. **2.4.** Antes de analizar la infracción normativa, es pertinente reiterar que la demandante plantea como primera pretensión autónoma que se declare la nulidad total de la Resolución N° 10440-A-2007, emitida por el Tribunal Fiscal, del treinta de octubre de dos mil siete, por encontrarse incurso en la causal de nulidad establecida en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N° 27444. Asimismo, como segunda pretensión autónoma, solicita que se declare que la mercancía importada por COMFER S.A. consiste en productos de acero aleado y que por tanto deben ser clasificados en la subpartida arancelaria 7227.90.00.00, la misma que se encuentra gravada con un arancel del 4%. Finalmente, como pretensión accesorio común a la primera y segunda pretensiones autónomas, solicita la devolución de S/ 27,854.00 (veintisiete mil ochocientos cincuenta y cuatro soles con cero céntimos) y US\$ 1,207.00 (mil doscientos siete dólares americanos) más los intereses moratorios que se devenguen hasta la fecha de la devolución efectiva. **2.5.** Ahora bien, en el caso que nos ocupa, se debate la aplicación de la norma ASTM E-415, utilizada por la administración aduanera para clasificar la mercancía importada por la demandante, debido a que el análisis químico se realizó sobre el producto terminado no otorgaría resultados ciertos sobre la composición química del acero, por lo que debe realizarse, en cambio, el análisis químico de colada del acero. **2.6.** Cabe indicar que, el análisis de la colada o cuchara (regulado en las normas técnicas ASTM A36/A36M y ASTM A6/A6M) se realiza en la planta siderúrgica donde se produce el acero; consiste en tomar una pequeña muestra de acero líquido de composición homogénea, la misma que es solidificada rápidamente para reducir al mínimo el fenómeno de la segregación. En cambio, el análisis químico del producto se realiza sobre una pequeña muestra extraída del producto terminado (plantas, barras, perfiles, etc.). Sin embargo, en ambos casos, el análisis se realiza sobre el acero aleado en estado sólido. **2.7.** Las mercancías se clasifican de acuerdo a las características técnicas que se presentan al momento del reconocimiento físico<sup>9</sup> y bajo la aplicación de la legislación aduanera, porque el artículo 10 del Decreto Supremo N° 129-2004-EF prescribe que, dentro del territorio aduanero —el cual es la parte del territorio nacional e incluye el espacio acuático y aéreo—, es aplicable la legislación aduanera, precisando que las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional. **2.8.** De lo expuesto, se evidencia que no es posible que se aplique el método de análisis de la colada, dado que dicho análisis se debe realizar en la planta siderúrgica de origen. En cambio, acorde a la potestad aduanera y a su ámbito territorial, la administración debe determinar el análisis al momento del reconocimiento físico de la mercancía, esto es, cuando la mercancía es puesta a despacho, lógicamente en estado sólido. **2.9.** En consecuencia, es la administración aduanera quien verifica la mercancía importada en el momento de su reconocimiento físico en el despacho aduanero y elige el método de análisis pertinente en el marco de las funciones estipuladas en el artículo 15 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT y la Ley General de Aduanas. La Aduana es el organismo del Estado encargado de la administración, control y fiscalización del tráfico internacional de mercancías, entre otros, dentro del territorio aduanero<sup>10</sup>; y es en mérito de ello que le corresponde la verificación de las declaraciones presentadas por los importadores a efectos de comprobar que se ajustan a la realidad de los hechos. **2.10.** En el caso de autos, se aprecia que la SUNAT, de acuerdo a la facultad de fiscalización y control que le otorga la norma, emitió los Boletines Químicos de números 118-2003-013297, 118-2003-013298, 118-2003-013299, 118-2005-13300, 118-2005-013301 y 118-2005-013302 sobre los análisis químicos realizados a las mercancías declaradas en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2003-10-137984. En ellos se determinó que en las series 4, 5 y 6 el elemento boro en la aleación de acero no era superior al 0.0008%; para tal efecto el Laboratorio Central de Aduanas aplicó la norma ASTM E-415. **2.11.** Asimismo, se debe precisar que la norma ASTM E-415 es un método estándar de análisis químico que cubre la

determinación de aleaciones metálicas y elementos residuales, mediante la espectrometría de emisión óptica al vacío para carbón y aceros de baja aleación, en muestras de control rutinario, pruebas de cuchara, hornos eléctricos y productos terminados, cubriendo la determinación simultánea de 20 elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados en la misma norma ASTM E-415. **2.12.** Por otro lado, el Informe Técnico MAT-Oct-869/05<sup>11</sup>, del treinta y uno de octubre de dos mil cinco, en el literal c) del punto 3, ha señalado que: “los métodos de análisis que se utiliza para determinar la composición del acero, tanto en colada como en producto, **suelen ser los mismos. Esto se debe a que en ambos casos las muestras a analizar se encuentran en estado sólido**” [énfasis agregado]. En ese mismo sentido, el Informe Técnico MAT-DIC-955/2004<sup>12</sup>, del trece de diciembre de dos mil cuatro, en el literal c) del punto 3 del rubro “Determinación del Contenido del Boro”, señaló que “la norma ASTM E-415 puede ser utilizada para determinar contenido de boro, tanto en el análisis de producto como en el análisis de colada”. Entonces, se aprecia que ambos métodos (de la colada y del producto), con las particularidades de cada uno, se realizan cuando las muestras están en estado sólido y ambos sirven para establecer el contenido de boro en el acero, aunque con distinta precisión y, por ende, con distintos límites y tolerancias. **2.13.** No se ha demostrado que la norma técnica ASTM E-415 arroje resultados falsos o que resulte inadecuada para determinar la presencia de boro en las planchas o bobinas de acero aleado sino, únicamente, que el método de análisis de colada resultaría más preciso para tal fin. Sin embargo, justamente por tal motivo, los parámetros y tolerancias de la norma técnica ASTM E-415 resultan distintos, sin que ninguno de los informes técnicos presentados la descalifiquen. **2.14.** Por su parte, la empresa demandante, tanto a lo largo del desarrollo del procedimiento administrativo como en la instancia judicial, no ha presentado medio probatorio alguno que acredite que el equipo utilizado por la administración para practicar el análisis merceológico de la mercancía importada sea inadecuado o no haya cumplido con las especificaciones contenidas en la norma técnica ASTM E-415. En consecuencia, el importador no ha desvirtuado la idoneidad del método aplicado por la administración en el análisis de la mercancía importada, motivo por el cual no puede considerarse que su utilización haya sido arbitraria. En consecuencia, al haberse establecido que la Aduana solo estaba obligada a realizar la verificación del porcentaje del boro, siendo que al hacerlo se determinó que en la aleación del acero el elemento boro no era superior al 0.0008%, es posible concluir que las infracciones normativas propuestas deben declararse **fundadas**. **TERCERO. Análisis del caso concreto** **3.1.** Conforme se aprecia de la demanda, en el presente caso se cuestiona la aplicación de la norma ASTM E-415 utilizada por la Intendencia Nacional Aduanas para clasificar la mercancía, por cuanto únicamente se ha examinado la presencia del elemento del boro, es decir, no se ha determinado de manera simultánea otros elementos (estudio merceológico incompleto), y, además, porque el análisis químico se realizó sobre el producto terminado, lo que no otorgaría resultados ciertos sobre la composición química del acero; para la accionante, debió realizarse, en cambio, el análisis químico de colada del acero. Estando a ello y acorde a lo desarrollado en la presente casación, se ha determinado que la norma ASTM E-415 es un método estándar de análisis químico que cubre la determinación de aleaciones metálicas y elementos residuales, mediante la espectrometría de emisión óptica al vacío para carbón y aceros de baja aleación, en muestras de control rutinario, pruebas de cuchara, hornos eléctricos y productos terminados, cubriendo la determinación simultánea de veinte elementos químicos aleantes y elementos residuales, en los rangos de concentración enunciados en la misma norma. Además, como también se ha indicado, el Informe Técnico MAT-DIC-955/2004, del trece de diciembre de dos mil cuatro, en el literal c) del punto 3 del rubro “Determinación del Contenido del Boro”, señaló que “la norma ASTM E-415 puede ser utilizada para determinar contenido de boro, tanto en el análisis de producto como en el análisis de colada”. **3.2.** Por otro lado, con relación al reconocimiento físico de mercancías, el “Glosario de Términos Aduaneros”, establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, señala que el reconocimiento físico de mercancías es la operación que consiste en verificar lo declarado mediante una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercancías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso o medida. En los casos en que corresponda, la autoridad aduanera podrá verificar que las mercancías presentadas a su reconocimiento coincidan con lo consignado en la declaración y su documentación complementaria en cuanto a su naturaleza, especie o calidad, valor, cantidad, peso, medida o volumen de acuerdo a la mercancía, comprobando su clasificación

arancelaria, tratamiento tributario aplicable, prohibiciones, restricciones o excepciones a que pudiera estar afectada y autorizaciones exigibles para el régimen, operación o destino aduanero al que se encuentra solicitada. **3.3.** Asimismo, el reconocimiento físico se encuentra normado por el Procedimiento de Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras INTA-PE-00.03, aprobado por Resolución de Intendencia Nacional de Aduanas N° 000-ADT-2001-000202, publicada el uno de febrero de dos mil uno, en su numeral VI literal A) señala: Reconocimiento Físico es la acción mediante la cual el Especialista u Oficial de Aduanas en los casos que corresponda, verifica que la mercancía presentada a reconocimiento coincida con lo consignado en la Declaración, Orden de Embarque para el caso de exportación y su documentación complementaria en cuanto a su naturaleza, especie o calidad, valor, cantidad, peso, medida o volumen de acuerdo a la mercancía, comprobando su clasificación arancelaria, tratamiento tributario aplicable, prohibiciones, restricciones o excepciones a que pudiera estar afectada y autorizaciones exigibles para el régimen operación o destino aduanero al que se encuentra solicitada. La misma norma, en su literal B), señala: 1. Solo se encuentran sujetas a extracción de muestra, las mercancías que por su naturaleza requieran de análisis químico para determinar su clasificación arancelaria o valor. El laboratorio Central de ADUANAS, es el encargado de efectuar el análisis de las muestras extraídas durante el reconocimiento físico, las correspondientes a los Predios de Clasificación Arancelaria de la INTA y las provenientes de acciones de Fiscalización de la INFA. **3.4.** De las normas precitadas, se concluye que la autoridad aduanera se encuentra facultada, durante el reconocimiento físico de las mercancías, a extraer muestras para su respectivo análisis, ello con la finalidad de determinar la naturaleza y composición de la mercancía, ya sea como consecuencia de la presentación de solicitudes de clasificación arancelaria de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera - INTA, o de acciones de control de la Intendencia Nacional de Fiscalización Aduanera - INFA. **3.5.** De igual manera, como parte de sus acciones de fiscalización y control, la autoridad aduanera podrá analizar si la subpartida nacional declarada por el importador al momento de efectuar su declaración es la correcta, para lo cual realizará el procedimiento de clasificación arancelaria, el que contiene dos acciones claramente identificables: **la primera etapa**, referida al estudio merceológico, el cual recoge las características, descripción y propiedades de las mercancías, describiéndolas lo más detalladamente posible; y **la segunda etapa**, referida a la clasificación arancelaria propiamente dicha, para cuyo efecto debe partir de las conclusiones del estudio merceológico y ubicar la mercancía en cuestión dentro del Arancel de Aduanas. **3.6.** En dicho contexto y atendiendo a las facultades conferidas a la administración aduanera, esta se encontraba plenamente facultada para utilizar el método de análisis establecido en la norma técnica ASTM E-415 para determinar la real naturaleza de la mercancía importada por la demandante y proceder a su calificación arancelaria. **3.7.** Por consiguiente, como aparece de los boletines químicos ya citados y como también lo ha referido el Tribunal Fiscal, los resultados sobre el porcentaje de boro en las mercancías importadas (series 4, 5 y 6) están por debajo del mínimo legal que exige la norma aduanera (0.0005%, 0.0007 y 0.0006%, respectivamente), pues para que sean consideradas como acero aleado de acuerdo a la nota 1 del literal f) del capítulo 72 del Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 239-2001, aplicable por razón de temporalidad, el nivel de boro tiene que ser superior o igual al 0.0008%; por lo que no se puede considerar que la mercancía importada se trata de acero aleado. **3.8.** Adicionalmente, no se ha presentado medio probatorio alguno que acredite que el espectrógrafo de emisión que utiliza el Laboratorio Central de Aduanas para realizar el análisis químico de las bobinas de acero, no cumple con las especificaciones contenidas en la norma técnica ASTM E-415; en consecuencia, el importador no ha desvirtuado la idoneidad del método aplicado por la administración en el análisis de la mercancía importada, motivo por el cual no puede considerarse que su utilización haya sido arbitraria; menos aún, correspondía enviar la muestra a otro laboratorio externo acreditado por Indecopi. Debe agregarse que tampoco se evidencia defecto de motivación alguna en la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada, debido a que la misma cumple con exponer en forma clara y precisa los argumentos que sustentan su decisión. **3.9.** De todo lo expuesto en la presente ejecutoria, se puede concluir que **todas** las pretensiones propuestas deben desestimarse, al haberse evidenciado que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10440-A-2007 no incurre en causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, razón por la cual la demanda interpuesta debe declararse **infundada** en todos sus extremos, conforme se pronunció en su oportunidad la Sala

Superior, que actuó como primera instancia. Apartamiento de precedentes anteriores **3.10.** La señora Jueza Suprema Cabello Matamala deja constancia de su apartamiento respecto del criterio emitido en casaciones anteriores que sean contrarios al criterio que se expide en la presente ejecutoria. **DECISIÓN:** Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364: **1. DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por i) la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 268-275); y ii) por el codemandado **Tribunal Fiscal**, representado por la Procuradora Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del cuatro de abril de dos mil veintidós (folios 277-287). **2.** En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista, contenida en la resolución sin número del veinticuatro de noviembre de dos mil veinte (folios 216-248), que revoca la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia apelada, que declaró **INFUNDADA** la demanda en todos sus extremos. **3. DISPUSIERON** la publicación de la presente ejecutoria en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por COMFER S.A. En Liquidación contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> En adelante, se tomarán en cuenta los folios de este cuadernillo para hacer referencia a los actuados del expediente.

<sup>2</sup> En adelante: DUA.

<sup>3</sup> Norma vigente al momento de los hechos

<sup>4</sup> Procedimiento Específico de Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras, aprobado por Resolución de Intendencia Nacional N° 000 ADT-2001-000202, publicada el 1 de febrero de 2001.

<sup>5</sup> HITTERS, Juan Carlos. (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

<sup>6</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

<sup>7</sup> HITTERS, Juan Carlos (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. La Plata, Librería Editora Platense; p. 276.

<sup>8</sup> Loc. cit.

<sup>9</sup> INTA-PE.00.03 numeral VII literal C, versión 2.

<sup>10</sup> Conforme indica el artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, en concordancia con el artículo 14 literal f) del Decreto Supremo N° 115-2002-PCM.

<sup>11</sup> Folios 20 del expediente principal.

<sup>12</sup> Folios 25 del expediente principal.

**C-2211753-23**

## CASACIÓN N° 2280-2022 LIMA

**TEMA:** GARANTÍA DE UNA DEBIDA MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES

**SUMILLA:** El derecho al debido proceso y motivación constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable; entre ellas, la de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional.

**PALABRAS CLAVE:** motivación de las resoluciones judiciales, principio lógico de no contradicción, principio de congruencia procesal

Lima, trece de abril de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por el **Organismo**

**Supervisor de la Inversión en Energía y Minería** (Osinergmin), mediante escrito del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos cinco a setecientos trece del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>); y ii) por la **Refinería La Pampilla S.A.A.**, mediante escrito del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos ochenta y seis a novecientos setenta y cinco), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, contenida en la resolución número treinta y nueve, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas seiscientos sesenta y cinco a seiscientos noventa y nueve), que resolvió sobre procesos acumulados: con relación al **Expediente Judicial N° 2920-2018**, confirma la sentencia apelada, del treinta de noviembre de dos mil veinte (fojas trescientos setenta y uno a trescientos noventa y ocho), que declaró fundada en parte la demanda respecto a la primera pretensión principal e infundada en sus demás pretensiones; con relación al **Expediente Judicial N° 8621-2018**, revoca la referida sentencia apelada, que declaró infundada la demanda, y, reformándola, declara fundada la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018, del nueve de mayo de dos mil dieciocho —que revocó la Resolución de Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza, Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 3-2018-OS/UATGC, del veintitrés de enero de dos mil dieciocho, que declaró infundada la solicitud de prescripción presentada por Refinería La Pampilla S.A.A.—, y ordena que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento. **Antecedentes del recurso De la demanda recaída en el Expediente Judicial N° 08621-2018-0-1801-JR-CA-18 (Expediente acumulador)** La parte demandante, **Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería** (Osinergmin), interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el veinticuatro de julio de dos mil dieciocho (fojas once a treinta). Postuló las siguientes pretensiones: - **Primera pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018, del nueve de mayo de dos mil dieciocho, que revoca la Resolución de la Unidad de la Administración Tributaria y Gestión de Cobranza N° 3-2018-OS/UATGC, del veintitrés de enero de dos mil dieciocho. - **Segunda pretensión principal:** Solicita que se ordene al Tribunal Fiscal que emita un nuevo pronunciamiento y merite nuevamente los medios probatorios aportados por la contribuyente a fin de salvaguardar el debido proceso y llegar a la verdad material. **De la demanda recaída en el Expediente Judicial N° 02920-2018-0-1801-JR-CA-18 (Expediente acumulador)** Mediante resolución número ocho, contenida en el Expediente Judicial N° 08621-2018-0-1801-JR-CA-18, del veinticinco de dos mil diecinueve (fojas doscientos treinta y cinco a doscientos treinta y seis), se dispone acumular el mismo con el Expediente N° 02920-2018-0-1801-JR-CA-18. En este último, la demandante, Refinería La Pampilla S.A.A., postula las siguientes pretensiones: - **Primera pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018 y de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017, por su abierta omisión de pronunciamiento y consecuente falta de motivación respecto a la prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria asociada a las multas 007032-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007034-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007035-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007037-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007038-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007040-2010-GFHL/OSINERGMIN y 007041-2010-GFHL/OSINERGMIN. - **Segunda pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017 y su aclaratoria por Resolución del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018, por contravención a la ley. - **Primera pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Solicita se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda a devolver, de ser el caso, los pagos realizados por la compañía respecto a cualquier sanción relativa a los aportes por regulación de los periodos febrero, marzo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro, incluyendo aquellos efectuados en virtud de las resoluciones de multa. - **Segunda pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Solicita se ordene a la administración tributaria y/o cualquier funcionario de esta que proceda a devolver, de ser el caso, los pagos realizados por la compañía respecto a cualquier sanción relativa a los aportes por regulación de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro, incluyendo aquellos efectuados en virtud de las resoluciones de multa. - **Pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018 en cuanto declara infundada la solicitud de corrección, ampliación y aclaración de la

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017, así como la nulidad de esta última; de la resolución de Gerencia que confirmó las resoluciones de multa; así como la nulidad de estas últimas, por contravención a la ley; todo ello porque ha ocurrido la prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el pago de cualquier sanción asociada a los aportes por regulación de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro, incluidas las multas. - **Primera pretensión accesoria a la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Solicita se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda a declarar la prescripción de la facultad de la administración tributaria para exigir el pago de cualquier sanción asociada a los aportes por regulación de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro, incluidas las multas. - **Segunda pretensión accesoria a la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Solicita se ordene a la administración tributaria y/o cualquier funcionario de esta que proceda a devolver, de ser el caso, los pagos realizados por la compañía respecto a cualquier sanción relativa a los aportes por regulación de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro, incluidos aquellos efectuados en virtud de las resoluciones de multa. - **Pretensión subordinada a la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de Gerencia, en el extremo que confirman las resoluciones de multa, así como estas últimas, ello con base en los fundamentos que se expresan en la demanda; y la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes, así como la regla de capitalización de intereses moratorios aplicada hasta el ejercicio dos mil cinco, en función de los fundamentos que se exponen en la demanda. - **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada a la pretensión subordinada a la segunda pretensión principal:** Solicita se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las resoluciones de multa, incluidos los intereses moratorios a la fecha de su restitución efectiva; y devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnados que dieron origen al proceso judicial, así como aquellos relativos a la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, incluidos los intereses devengados hasta la fecha de devolución efectiva. **Sentencia de primera instancia** El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número veinte, del treinta de noviembre de dos mil veinte (fojas trescientos setenta y uno a trescientos noventa y ocho), declaró lo siguiente: **En cuanto al Expediente N° 2920-2018** 1. Declarar FUNDADA EN PARTE la demanda en los seguidos por REFINERÍA LA PAMPILLA SAA sobre NULIDAD DE RESOLUCIÓN O ACTO ADMINISTRATIVO contra OSINERGMIN y el TRIBUNAL FISCAL, esto es, fundada la pretensión principal, en consecuencia: • NULA en parte la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00033-5-2018 y de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10758-5-2017, conforme a los fundamentos expuestos en la presente, esto es, en el extremo de la acción de administración para exigir el pago de la deuda. 2. Declarar INFUNDADA las demás pretensiones conforme a los fundamentos expuestos en la presente. [...] **En cuanto al Expediente N° 8621-2018** 1. Declarar INFUNDADA la demanda en todos sus extremos, en los seguidos por OSINERGMIN sobre NULIDAD DE RESOLUCIÓN O ACTO ADMINISTRATIVO contra el TRIBUNAL FISCAL y REFINERÍA LA PAMPILLA SAA. [...] **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas seiscientos sesenta y cinco a seiscientos noventa y nueve), adoptó esta decisión: CONFIRMARON la sentencia emitida mediante Resolución N° 20 del 30 de noviembre del 2020, de folios 371 a 398, que declara: En relación al expediente N° 2920-2018, fundada en parte la demanda respecto a la primera pretensión principal e infundada en sus demás pretensiones. [...] REVOCARON la Resolución Número Veinte conteniendo la sentencia de fecha 30 de noviembre de 2020 obrante de folios 371 a 398 del Expediente Judicial Electrónico – EJE, respecto del Expediente N° 8621-2018 que declaró Infundada la demanda; la que REFORMÁNDOLA se deberá declarar



Fundada; en consecuencia, se declara Nula la RTF N° 03559-9-2018 del 9 de mayo de 2018 que revocó la Resolución de Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza, Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 3- 2018-OS/UATGC del 23 de enero de 2018 que declaró infundada la solicitud de prescripción presentada por Refinería La Pampilla S.A.A., ordenando que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento conforme a los lineamientos esgrimidos en [su] resolución; [...]. De los recursos de casación y el auto calificadorio Mediante auto calificadorio del veintiséis de mayo de dos mil veintidós, esta Sala Suprema declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por las partes recurrentes, por las siguientes causales:

**Infracciones normativas denunciadas por Osinergmin Primera infracción normativa 13. El recurrente señala como primera infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** [...] 15. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Señala que, en el recurso de apelación (y durante todo el proceso judicial) señalaron la aplicación de las sanciones y la exigencia del pago de la deuda tributaria que se realizaron dentro de los plazos previstos en el Código Tributario, asimismo, han sostenido que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017 y N° 00033-5-2018 han sido emitidas con una adecuada motivación. b) Advierte que, Sala Superior hizo caso omiso a los argumentos expuestos en el recurso de apelación y solo ha limitado su pronunciamiento sobre la motivación y congruencia de la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número veinte, sin evaluar los argumentos presentados en el recurso de apelación. c) Precisa que, la Sala Superior ha incurrido en la incongruencia en el razonamiento dado que para el Expediente Judicial N° 2920-2018, observan que se ha corroborado la adecuada motivación de la Resolución del Tribunal Fiscal en la sentencia de vista, sin embargo, llega a una conclusión contraria. 16. En el caso, el recurrente señala que la Sala Superior ha incurrido en la incongruencia en el razonamiento, así mismo señala con claridad y precisión las razones vinculadas ha dicho vicio de motivación, por lo que sus argumentos tienen incidencia en la resolución recurrida. [...] **Infracciones denunciadas por Refinería La Pampilla S.A.A. Primera infracción normativa 18. La inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil.** [...] 20. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la Sala Superior incurre en motivación contradictoria y/o incoherente al señalar que la facultad de la administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria no se encuentra prescrita y, simultáneamente, que se encuentra prescrita. b) En consecuencia, refiere que la sentencia de vista incurre en una indebida motivación por falta de motivación interna del razonamiento cuando la decisión del órgano jurisdiccional es incongruente. c) Advierte que, no es claro el motivo por el que la Sala Superior revocó la sentencia de primera instancia en el extremo del Expediente Judicial N° 8621-2018 y declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018, cuando ya había reconocido que la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria se encontraba prescrita, al haberse adherido a la posición del Juzgado que señalaba ello en el extremo del Expediente Judicial N° 2920-2018. [...] **Segunda infracción normativa 25. Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, numeral 6 del artículo 50 y numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil respecto al Expediente Judicial N° 2920-2018.** 26. Las disposiciones normativas cuya infracción se alega han sido señaladas también en la primera infracción normativa. 27. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la Sala Superior no emitió pronunciamiento sobre todas las pretensiones de la demanda interpuesta por la Compañía que dio origen al Expediente Judicial N° 2920-2018. b) En consecuencia, advierte que la sentencia de vista incurre en una indebida motivación pues esta es inexistente o aparente dado que los fundamentos de la Sala Superior giran en torno a la prescripción tributaria y no realizó un análisis debido ni sobre los agravios expuestos por el recurrente en relación a la prescripción de determinación de deuda tributaria y aplicar sanciones (segunda pretensión principal de la demanda), ni sobre la invalidez propiamente de las Resoluciones de Multa (pretensión subordinada a la subordinada a la segunda pretensión principal). 28. Sobre la motivación aparente que alega el recurrente, el Tribunal Constitucional, en la sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC Lima ha establecido lo siguiente: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no

responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. [...] **Tercera infracción normativa 31. Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil respecto al Expediente Judicial N° 8621-2018.** [...] 33. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la Sala Superior transgredió el principio de congruencia procesal en relación a la primera pretensión principal de la demanda interpuesta por la Administración Tributaria (que dio origen al Expediente Judicial N° 8621-2018). b) Advierte que, la transgresión al principio de congruencia procesal se dio respecto a la primera pretensión principal de la demanda de la Administración Tributaria. [...] **Cuarta infracción normativa 36. Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil respecto al Expediente Judicial N° 8621-2018 y la segunda pretensión principal de la demanda.** [...] 38. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la Sala Superior ha transgredido el principio de congruencia procesal en relación a la segunda pretensión principal de la demanda interpuesta por la Administración Tributaria (que dio origen al Expediente Judicial N° 8621-2018). b) Advierte que, la Sala Superior ha ordenado la emisión de un nuevo pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal, que tome en consideración su análisis conceptual de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria ha incurrido en una vulneración al principio de congruencia procesal, dado que ello no fue solicitado por la Administración Tributaria. 39. En tal contexto, observa esta Sala Suprema que el recurrente ha expuesto con claridad y precisión los argumentos vinculados a la presunta transgresión al principio de congruencia procesal respecto al Expediente Judicial N° 8621-2018 (segunda pretensión principal) y que tiene vinculación con el derecho a la debida motivación. 40. Por estas consideraciones, conforme lo prescriben los numerales 2, 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, corresponde declarar la procedencia de esta causal. **Quinta infracción normativa 41. Inaplicación de los artículos 43 y 44 del Código Tributario.** [...] 43. Los argumentos del recurrente son los siguientes: g) Refiere que, no existieron causales de suspensión ni interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria. h) Advierte que, el Tribunal Fiscal ha corroborado que en el expediente administrativo no existe documentación de fecha anterior del uno de enero del dos mil nueve que interrumpa o suspenda el cómputo del plazo de prescripción. i) Señala que en la Sentencia de Casación N° 12335-2017, la Corte Suprema ya ha reconocido que la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria inicia a computarse conjuntamente con la facultad para determinar la deuda tributaria. **Sexta infracción normativa 44. Transgresión del principio de legalidad por inaplicación de los artículos 43 y 44 del Código Tributario.** [...] 46. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, en el caso son aplicables los artículos 43 y 44 del Código Tributario vigentes durante el año dos mil cuatro, los cuales señalaban de forma clara y expresa que la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de las infracciones cometidas durante dicho año comenzaba a prescribir el uno de enero del dos mil cinco. b) Advierte que, la Sala Superior ha vulnerado el principio de legalidad en tanto ha desconocido lo dispuesto en los artículos 43 y 44 aplicables al caso, confirmando la sentencia de primera instancia en este extremo y corroborando la validez de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018 que declaró prescrita la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria que se discute. [...] **Séptima infracción normativa 49. La vulneración de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el Precedente Vinculante recaído en la sentencia de Casación N° 4392-2013.** [...] 51. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Advierte que, la Sala Superior ha interpretado arbitrariamente las normas tributarias aplicables a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria a efectos de señalar que aquella solo puede iniciar luego que se haya emitido un acto administrativo de determinación. b) Establece que la interpretación extensiva transgrede la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el Precedente Vinculante recaído en la sentencia de Casación N° 4392-2013. [...] **Octava infracción normativa 54. Vulneración del Principio de Reserva de Ley.** [...] 56. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la sentencia de vista vulneró el Principio de Reserva de Ley al señalar mediante interpretación que el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria inicia sólo después que se

ha emitido un acto administrativo de determinación. b) Aunado a lo anterior, establece que dicho requisito no presto en la ley, ha sido creado mediante interpretación con directa inobservancia del Principio de Reserva de Ley que exige que toda norma con incidencia tributaria se cree mediante norma con rango legal. [...]

**Décima primera infracción normativa 67. Inaplicación de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.** [...]

69. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, la sentencia de vista ha inapicado los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú puesto que corresponde la aplicación de las normas tributarias vigentes al momento de devengarse el tributo o al momento en que se cometió la supuesta infracción, siendo la normativa correcta la prevista en el Decreto Legislativo N° 953 que modificó el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF. b) Señala que, la aplicación inmediata de la norma significa que el nuevo régimen de prescripción establecido por el Decreto Legislativo N° 981 se aplique solamente a los tributos devengados y exigibles a partir de su vigencia (uno de abril de dos mil siete) precisamente implica una aplicación retroactiva de la norma que nuestro ordenamiento jurídico reprocha (artículo 103 de la Constitución Política del Perú). c) Precisa que, la normativa vigente en la época fiscalizada era el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953 que entró en vigencia el seis de febrero de dos mil cuatro y las normas tributarias aplicables en materia de prescripción deben ser aquellas vigentes al momento de devengarse el tributario o al momento en que se cometió la supuesta infracción. [...]

**Décima segunda infracción normativa 72. Vulneración a la Primera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 981** [...]

74. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Que, las reglas sobre prescripción que trae consigo el Decreto Legislativo N° 981 no son aplicables a procedimientos en trámite, porque él mismo tiene una disposición transitoria que regula dicho tópico y no menciona a las reglas sobre prescripción como de aplicación inmediata. b) Asimismo, refiere que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981 no señala que las disposiciones relativas a la prescripción se aplicarán de forma inmediata a los procedimientos en trámite. [...]

**Décima Tercera infracción normativa 77. Inaplicación del artículo 45 del Código Tributario en la versión establecida por el Decreto Legislativo N° 953.** [...]

79. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones que, la sentencia de vista ha inapicado el artículo 45 del Código Tributario en la versión establecida por el Decreto Legislativo N° 953, vigente desde el seis de febrero de dos mil cuatro, puesto que aquella era la norma vigente al momento en que se devengó el tributo o en el que se cometió la supuesta infracción; por ende, aplicable al caso de autos. b) Aunado a lo anterior, precisa que la prescripción de las acciones el treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, si tenemos en cuenta que el cómputo del plazo prescriptorio se iniciaba el uno de enero de dos mil cinco. Al respecto, debe dejarse constancia que, al treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, no se presentó ninguna de las causales de interrupción de la prescripción regulada por el artículo 45 del Código Tributario aplicable. [...]

**Décimo cuarta infracción normativa 82. Aplicación indebida del artículo 45 del Código Tributario en la versión establecida en el Decreto Legislativo N° 981.** [...]

84. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Respecto a la prescripción de las facultades, la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, que la sentencia de vista ha aplicado indebidamente el artículo 45 del Código Tributario en la versión establecida por el Decreto Legislativo N° 981 vigente desde el uno de abril de dos mil siete, toda vez que sólo mediante ésta fue posible indicar que el plazo de prescripción respecto a la acción de aplicar sanciones se había interrumpido, siendo que correspondía que se aplicara el Decreto Legislativo N° 953, no produciéndose ningún supuesto de interrupción. b) Advierte que, en el mencionado dispositivo no se disponía como supuesto de interrupción del plazo prescriptorio, la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regulación de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de sanciones. [...]

**Décimo quinta infracción normativa 87. Inaplicación de los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 182-2002-OS/CD.** [...]

89. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la sentencia de vista inapicó los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 182-2002-OS/CD, así

como la cartilla de instrucciones de formulario A2-Autoliquidación de Aportes por Regulación del Subsector de Hidrocarburos que forma parte de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía- OSINERG N° 182-2002-OS/CD. b) Advierte que, la obligación de declarar el tributo dentro de la ley, y la obligación de pagar el tributo dentro de un plazo establecido en la ley son obligaciones completamente distintas, y que dicha diferencia resulta ser crucial al momento de resolver la controversia. [...]

**Décimo sexta infracción normativa 92. Vulneración del Principio de Reserva de Ley respecto a los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 182-2002-OS/CD** [...]

94. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la Sala Superior vulnera el principio de Reserva de Ley por convalidar las resoluciones de multa nulas tipificadas en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario por no cumplir con su obligación de declarar el tributo dentro del plazo establecido en la ley conforme a los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG No. 182-2002-IS/CD así como la Cartilla de Instrucciones de Formulario A2, sin considerar que dichas normas únicamente regulan el supuesto de obligación de pago del tributo dentro del plazo de ley, más no el supuesto de obligación de declarar el tributo dentro del plazo establecido en la ley. [...]

**Décimo séptima infracción normativa 97. Vulneración del principio de tipicidad** [...]

99. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 182-2002-OS/CD, regulan el supuesto de la obligación del pago del tributo dentro del plazo establecido en la ley pero no el supuesto de la obligación de declarar el tributo dentro del plazo de ley como lo establece el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. 100. En el caso, esta Sala Suprema advierte que el recurrente ha señalado con los argumentos mínimos la presunta vulneración del Principio de Tipicidad vinculada a la Resolución de Multa tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario frente a lo contenido en los artículos 1, 2 y 3 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 182-2002-OS/CD. [...]

**Vigésima primera infracción normativa 117. Aplicación indebida del artículo 33 del Código Tributario** [...]

119. Los argumentos del recurrente son los siguientes: a) Refiere que, la capitalización de intereses sería un tipo de sanción anómala o una forma de acentuar el efecto reparador relativo a la demora o falta de cumplimiento de la obligación tributaria, que trae consigo el cobro de interés moratorio propiamente, la misma que no va acorde al principio de razonabilidad reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. b) Advierte que, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4080-2012-PA/TC ha establecido que la capitalización de intereses moratorios resulta ser violatorio del principio de razonabilidad en tanto acentúa la mora por el cumplimiento de la obligación. c) Asimismo, precisa que se debe notar también el exceso en el plazo para resolver la reclamación y la apelación interpuesta por la recurrente cuyas causas para el retraso es solo atribuible a la Administración Tributaria y al Tribunal Fiscal. [...]

**CONSIDERANDOS Primero:** 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, precaviendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. 1.2. El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo

petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 1.3. Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso,<sup>3</sup> que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como 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<sup>4</sup>, 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. De otro lado, considerándose que en el caso concreto se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa material y procesal, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional—, desde que si por ello se declararan fundados los recursos su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, supuesto en el cual carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por el respectivo recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declararan infundadas las infracciones procesales, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales. Segundo: Análisis de las causales casatorias de naturaleza procesal planteadas por las partes recurrentes Osinergmin - Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú Refinería La Pampilla S.A.A. - La inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del numeral 6 del artículo 50 y del numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil - Vulneración de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, de los numerales 6 del artículo 50 y 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil (respecto al Expediente Judicial N° 2920-2018) - Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, de los numerales 6 del artículo 50 y 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil (respecto al Expediente Judicial N° 8621-2018) - Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, de los numerales 6 del artículo 50 y 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil (respecto al Expediente Judicial N° 8621-2018) y de la segunda pretensión principal de la demanda. **Sobre el derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional** 2.1. El derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional ha sido objeto de interpretación por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vinculante para el Perú en atención a la cuarta disposición final transitoria de la Constitución Política del Estado), la cual ha establecido: [...] en su jurisprudencia que es consciente de que las autoridades internas están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de las normas contrarias a su objeto y fin [...].<sup>5</sup> 2.2. En ese entender, cabe señalar: [...] que las garantías judiciales protegidas en el artículo 8 de la Convención, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que en un proceso existan verdaderamente dichas garantías, es preciso que se observen todos los requisitos que sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho [...], es decir, las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial [...].<sup>6</sup> Asimismo, cabe precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. Resulta necesario manifestar que la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que: es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas [...].<sup>7</sup> 2.3. El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del

debido proceso, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al “[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]”<sup>8</sup>. 2.4. El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que: El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.<sup>9</sup> **Sobre el derecho fundamental a la motivación** 2.5. El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales también encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos y está incluido como garantía procesal en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Este derecho fundamental es uno de los derechos que conforman el derecho fundamental al debido proceso, el cual se encuentra, a su vez, reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. 2.6. Además, resulta pertinente señalar que el derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. 2.7. Así también, el derecho al debido proceso comprende a su vez, entre otros derechos, el de **motivación de las resoluciones judiciales**, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental<sup>10</sup>, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil<sup>11</sup> y artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>12</sup>. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional<sup>13</sup>. 2.8. Sobre el proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende el Tribunal Constitucional<sup>14</sup> que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b) Motivación aparente:** Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. **c) Motivación insuficiente:** Cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe



partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** Cuando se vulneran las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones con las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **2.9.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que, cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia “exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas”<sup>15</sup>. **2.10.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **2.11.** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional 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, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **2.12.** En este caso, ambos recurrentes han formulado infracciones normativas sobre normas de carácter procesal. Coinciden en cuestionar la vulneración de su derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales y la afectación de su derecho de defensa y al debido proceso. Empero, es pertinente anotar que los argumentos del **Osinergmin** se centran en la indebida motivación en que habría incurrido la sentencia de vista, al contener vicio de incongruencia procesal y fundamentos incoherentes que no se condicen con su parte resolutive (Expediente Judicial N° 2920-2018). Por su parte, la **Refinería la Pampilla S.A.A.** se centra en la supuesta motivación contradictoria y/o incoherente que no se condice con la parte resolutive (Expediente Judicial N° 8621-2018); por supuesta motivación inexistente o aparente (Expediente Judicial N° 2920-2018), al no realizar un análisis sobre los agravios sobre la segunda pretensión principal de la demanda y la pretensión subordinada a la subordinada a la segunda pretensión principal; y por contener vicio de incongruencia procesal con relación a la primera pretensión principal de la demanda interpuesta por la administración tributaria (que dio origen al Expediente Judicial N° 8621-2018). **Sobre la motivación incongruente y aparente de la sentencia de vista 2.13.** Con la finalidad de dilucidar si la Sala Superior delimitó la materia controvertida en consideración al íntegro de los argumentos que sustentan las demandas y los escritos de contestación de esta, así como teniendo en cuenta el contenido de los escritos presentados en instancia administrativa y las resoluciones emitidas por el **Osinergmin** y el Tribunal Fiscal, es necesario ahondar en el detalle de lo

analizado en el devenir del procedimiento administrativo y lo cuestionado en instancia judicial. Para tal efecto, se hacen las siguientes precisiones: Del procedimiento administrativo del Expediente N° 8621-2018 - Mediante Carta de Presentación N° 12842- GFHL/OSINERGMIN y Requerimiento N° 014-2008-GFHL/OSINERGMIN, ambos notificados el quince de diciembre de dos mil ocho, **Osinergmin** inició la fiscalización tributaria de los aportes por regulación del subsector de hidrocarburos — correspondientes a los periodos de enero a diciembre de dos mil cuatro—, de conformidad con el artículo 10 de la Ley N° 27332 y el artículo 2 del Decreto Supremo N° 136-2002-PCM, y la Resolución del Consejo Directivo de **OSINERG** N° 275-2004-OS-CD y modificatorias, que aprueban el procedimiento de fiscalización y control de aporte por regulación del subsector hidrocarburos a cargo de **Osinergmin**.— Como consecuencia de la fiscalización, el catorce de abril de dos mil diez, se notificó a la contribuyente las Resoluciones de Multa 007032-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007034-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007035-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007037-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007038-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007040-2010-GFHL/OSINERGMIN, y 007041-2010-GFHL/OSINERGMIN, emitidas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, respecto de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro.— Al no estar conforme, la parte recurrente **Refinería La Pampilla S.A.A.** planteó recurso de reclamación contra las resoluciones de multas, el cual fue declarado infundado por **Osinergmin** mediante Resolución de Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza N° 3-2018-OS/UATGC, del veintitrés de enero de dos mil dieciocho. - La parte recurrente **Refinería La Pampilla S.A.A.** interpone recurso de apelación contra la resolución antes mencionada, el cual fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018, que revocó la Resolución de Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza N° 3-2018-OS/UATGC, del veintitrés de enero de dos mil dieciocho. **Procedimiento administrativo del Expediente N° 2920-2018.** - Señala la **Refinería la Pampilla S.A.A.** que se emitieron y notificaron las Resoluciones de Multa 007032-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007034-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007035-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007037-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007038-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007040-2010-GFHL/OSINERGMIN y 007041-2010-GFHL/OSINERGMIN, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto de los aportes por regulación de febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y noviembre de dos mil cuatro. - Al no estar conforme, la parte recurrente **Refinería La Pampilla S.A.A.** planteó recurso de reclamación contra las resoluciones de multas mencionadas, el cual fue declarado infundado por el **Osinergmin** mediante Resolución de Gerencia General N° 709, del ocho de noviembre de dos mil diez. - No obstante, la parte recurrente **Refinería La Pampilla S.A.A.** interpone recurso de apelación contra la resolución antes mencionada. Mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017, del cuatro de diciembre de dos mil diecisiete, se confirma la Resolución de Gerencia General N° 709, del ocho de noviembre de dos mil diez. - Asimismo, la **Refinería La Pampilla S.A.A.** solicitó la corrección, ampliación y corrección de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017. Se resolvió mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018, del cuatro de enero de dos mil dieciocho, declarando infundada tal solicitud. **2.14.** De este modo, es importante observar que, en el devenir del procedimiento administrativo, han sido materia de cuestionamiento en las Resolución del Tribunal Fiscal de números 03559-9-2018, 10758-5-2017 y 00033-5-2018, las multas contenidas en las Resoluciones de Multa 007032-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007034-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007035-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007037-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007038-2010-GFHL/OSINERGMIN, 007040-2010-GFHL/OSINERGMIN y 007041-2010-GFHL/OSINERGMIN, multas que fueron giradas por no presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Es materia de cuestionamiento la prescripción de la acción para exigir el pago de las multas por deudas tributarias por parte de **Osinergmin**. De otro lado, la Sala Superior, en la sentencia materia de cuestionamiento, en el considerando segundo, señala que la materia controvertida en el Expediente N° 2920-2018 era determinar si las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10758-5-2017 y N° 0033-5-2018 están incurtidas o no en causal de nulidad. **2.15.** En los considerandos 4.1. y 4.10 de la sentencia de vista, la Sala Superior realiza un control de los actuados administrativos. En el considerando 4.3., señala la norma aplicable al caso concreto: el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable por razones de temporalidad. En el considerando 4.5. al 4.10, analiza el marco normativo pertinente

al caso concreto. **2.16.** Asimismo, en el considerando 4.11, la Sala Superior señala lo siguiente: [e]l Tribunal Fiscal considero que el computo del plazo de prescripción de la facultad de cobro se inició el 01 de enero de 2005, esto es al año siguiente en la fecha a la que se cometió la infracción (2004), de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario N° 135-99-EF (vigente al momento en que se cometió la infracción), **habiéndose realizado correctamente el inicio del plazo de prescripción, por lo tanto lo resuelto por el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución apelada N° 03559-9-2018, resulta acorde a Ley.** [Énfasis agregado] **2.17.** De lo mencionado en el párrafo precedente, se tiene que la Sala Superior señaló que el Tribunal Fiscal estableció correctamente el inicio del plazo de prescripción, señalando que lo resuelto por el Tribunal Fiscal, mediante su Resolución N° 03559-9-2018 (impugnado en el Expediente N.º 2920-2018), **resulta acorde a ley.** Sin embargo, en la parte resolutoria, solo resuelve lo referido al Expediente N° 2920-2018 —sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018 y N° 10758-5-2017—, en el cual se confirmó la sentencia apelada, que declaró fundada en parte la demanda respecto a la primera pretensión principal e infundada en sus demás pretensiones. **2.18.** Asimismo, la Sala Superior, conformada por los magistrados Odría Odría, Sancarranco Cáceda y Medina Bonet, resolvió lo siguiente en el Expediente Judicial N° 2920-2018: CONFIRMARON la sentencia emitida mediante Resolución N° 20 del 30 de noviembre del 2020, de folios 371 a 398, que declara: En relación al **expediente N° 2920-2018**, fundada en parte la demanda respecto a la primera pretensión principal e infundada en sus demás pretensiones. [Énfasis agregado] Y los magistrados Odría Odría, Reyes Ramos y Sancarranco Cáceda resolvieron lo siguiente en el Expediente Judicial N° 8621-2018: REVOCARON la Resolución Número Veinte conteniendo la sentencia de fecha 30 de noviembre de 2020 obrante de folios 371 a 398 del Expediente Judicial Electrónico – EJE, respecto del **Expediente N° 8621-2018** que declaró infundada la demanda; la que REFORMÁNDOLA se deberá declarar Fundada; en consecuencia, se declara Nula la RTF N° 03559-9-2018 del 9 de mayo de 2018 que revocó la Resolución de Unidad de Administración Tributaria y Gestión de Cobranza, Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N° 3- 2018-OS/UATGC del 23 de enero de 2018 que declaró infundada la solicitud de prescripción presentada por Refinería La Pampilla S.A.A., ordenando que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento conforme a los lineamientos esgrimidos en la presente resolución. [Énfasis agregado] **2.19.** De lo señalado, se colige que la Sala Superior resuelve en forma contradictoria la sentencia de vista en lo atinente al Expediente N° 2920-2018, ello debido a que en el desarrollo de los considerandos establece que lo resuelto por el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018, es acorde a ley, sin haber realizado el análisis correspondiente; y en la parte resolutoria se pronuncia solo sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00033-5-2018 y N° 10758-5-2017. Por tanto, la parte considerativa y la parte resolutoria de la sentencia impugnada son contradictorias entre sí. **2.20.** Asimismo, en el Expediente Judicial N° 8621-2018 (acumulador), resuelto por el colegiado integrado por los magistrados Odría Odría, Reyes Ramos y Sancarranco Cáceda, se evidencia que habría votos contradictorios por parte de los magistrados Odría Odría y Sancarranco Cáceda, debido a que, por un lado, señalan que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018 **es acorde a ley, y, en la parte resolutoria, revocan la resolución apelada y, reformándola, declaran fundada la demanda y en consecuencia nula la Resolución de Tribunal Fiscal N° 03559-9-2018**; lo que, como es evidente, resulta contradictorio. **2.21.** Finalmente, la sentencia recurrida no solo contiene argumentos contradictorios, tanto en la parte considerativa como en la parte resolutoria, sino que —al no pronunciarse sobre todos los agravios planteados por el Osinergmin y la Refinería La Pampilla S.A.A., en lo referido a las pretensiones planteadas— ha trasgredido el principio de congruencia, lo que por su trascendencia genera el vicio de nulidad por vulneración de la garantía a la debida motivación de las resoluciones judiciales y al derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional. De ahí que corresponda la emisión de un nuevo pronunciamiento en que se analice sin argumentos contradictorios todos los agravios procesales planteados por las partes recurrentes; además de ello, se debe precisar cuál es la consecuencia de cada resultado de la sentencia de vista. **2.22.** Por las razones antes señaladas y en consideración a los diversos defectos de motivación de que adolece la decisión judicial cuestionada, se opta por estimar las infracciones normativas de carácter procesal formuladas por las partes recurrentes Refinería La Pampilla S.A.A. y Osinergmin. En consecuencia, estas causales procesales devienen **fundadas**. Teniendo en cuenta que se ha estimado los recursos de la Refinería La Pampilla S.A.A. y de

Osinergmin, y que, por tanto, se ha determinado que la sentencia de vista adolece de vicio de nulidad por motivación incongruente, contradictoria y aparente, esta Sala Suprema considera que carece de objeto pronunciarse sobre las causales de carácter material planteadas por la recurrente Refinería La Pampilla S.A.A. DECISION Por tales fundamentos, **DECLARARON FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos i) por el **Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería**, mediante escrito del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos cinco a setecientos trece); y ii) por la **Refinería La Pampilla S.A.A.**, mediante escrito del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (fojas setecientos ochenta y seis a novecientos setenta y cinco); en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve, del veintisiete de octubre de dos mil veintiuno (fojas seiscientos sesenta y cinco a seiscientos noventa y nueve), 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** que la citada Sala Superior emita nuevo pronunciamiento con atención a lo expuesto en la presente ejecutoria suprema. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería, contra el Tribunal Fiscal y Refinería La Pampilla S.A.A., 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.

- <sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
- <sup>2</sup> En todos los casos, se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad por la mencionada sala.
- <sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.
- <sup>4</sup> Loc. cit.
- <sup>5</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México". Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.
- <sup>6</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.
- <sup>7</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá". Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.
- <sup>8</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de septiembre de dos mil veinte; párr. 88.
- <sup>9</sup> Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N° 2467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.
- <sup>10</sup> Constitución Política del Estado  
Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia  
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:  
[...]
- <sup>11</sup> 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.
- <sup>12</sup> Código Procesal Civil  
Artículo 122.- Las resoluciones contienen: [...]
- <sup>13</sup> 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.
- <sup>14</sup> 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.
- <sup>15</sup> El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano ha puntualizado que:  
[...]
- <sup>16</sup> El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- <sup>17</sup> Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N° 0728-2008-PHC/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución, el veintitrés de octubre de dos mil ocho.
- <sup>18</sup> Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N° 00356-2022-PHC/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución, el treinta y uno de mayo de dos mil veintitrés.

C-2211753-24