



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

De acuerdo con el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, el ejercicio del derecho al crédito fiscal, en el caso de servicios prestados por no domiciliados, se encuentra condicionado al pago previo del impuesto que grava este servicio, formalidad sin la cual el contribuyente no puede aplicar dicho crédito a su favor. Por lo tanto, el pago del impuesto para acceder al crédito fiscal, en este tipo de prestaciones, constituye un requisito formal de rango legal sin cuyo cumplimiento el contribuyente no puede verse beneficiado con el mismo.

Lima, veintisiete de marzo
de dos mil diecinueve

**LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:**

VISTA la causa **en discordia**, en audiencia pública integrada por los señores Jueces Supremos: Rueda Fernández, Wong Abad, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; adhiriéndose el señor Juez Supremo Vinatea Medina al voto de los señores Jueces Supremos Rueda Fernández y Bustamante Zegarra; y el señor Juez Supremo Bermejo Ríos, al voto de los señores Jueces Supremos Wong Abad, Toledo Toribio y Cartolin Pastor; de conformidad en parte con el dictamen fiscal; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I. ASUNTO:

Es de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT**, con fecha diez de junio de dos mil catorce¹, y por la **Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, con fecha once de junio de dos mil catorce², contra la sentencia de vista, de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce³, que revocó la sentencia

¹ Obrante a fojas 108 del cuaderno de apelaciones

² Obrante a fojas 155 del cuaderno de apelaciones

³ Obrante a fojas 98 del cuaderno de apelaciones



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

contenida en la resolución número veintiocho, de fecha veintidós de abril de dos mil diez⁴, que declaró infundada en todos sus extremos la demanda, y reformándola, declaró fundada la misma; en consecuencia, nulas las resoluciones administrativas impugnadas; en los seguidos por Latin Consult Estática Sabesp R. Retamozo contra los recurrentes, sobre nulidad de resolución administrativa.

II. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. De lo actuado en la vía administrativa

Conforme se aprecia de lo actuado en el expediente acompañado:

- i) Mediante Resolución de Intendencia N.º 015-4-07869, de fecha veintisiete de febrero de mil novecientos ochenta y ocho⁵, la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (en adelante SUNAT) declaró procedente en parte la reclamación de fecha veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y siete⁶, interpuesta por Latin Consult Estática Sabesp R. Retamozo (en adelante Latin Consult); en consecuencia, se dejaron sin efecto la Resolución de Determinación N.º 012-3-05899 (IGV del período 1996) y las Resoluciones de Multa N.ºs 012-2-12303 (setiembre de 1996) y 012-2-12304 (octubre de 1996); y, se prosiguió con la cobranza rectificadora y actualizada de la Resolución de Determinación N.º 012-3-05898 (IGV - Cta. Pr. del período 1996) y las Resoluciones de Multa N.ºs 012-2-12305 (mayo de 1996), 012-2-12306 (junio de 1996), 012-2-12307 (julio de 1996) y 012-2-12308 (agosto de 1996).
- ii) Con fecha veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y ocho, Latin Consult interpuso recurso de apelación⁷ contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-07869, de fecha veintisiete de febrero de mil novecientos ochenta

⁴ Obrante a fojas 334 del expediente principal

⁵ Obrante a fojas 287 del expediente administrativo.

⁶ Obrante a fojas 180 del expediente administrativo.

⁷ Obrante a fojas 320 del expediente administrativo.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

y ocho, el que fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la **Resolución N° 07116-5-2002**, de fecha once de diciembre de dos mil dos⁸, que resolvió revocar la mencionada resolución administrativa en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N.ºs 012-2-12305, 012-2-12306, 012-2-12307, 012-2-12308, declarándola nula e insubsistente en el extremo referido al Impuesto General a las Ventas de los meses de mayo a agosto de mil novecientos noventa y seis, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-3-05898, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme el criterio expuesto en la misma, y confirmarla en lo demás que contiene.

2.2. De lo actuado en sede judicial

i) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que mediante escrito de demanda, de fecha catorce de abril de dos mil tres⁹, Latin Consult solicita como pretensión principal la declaración de **nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07116-5-2002**; y, en consecuencia, se deje sin efecto la cobranza de las deudas tributarias por concepto del Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV) de los meses de mayo a agosto y de diciembre de mil novecientos noventa y seis; como primera pretensión subordinada, solicita se deje sin efecto la Resolución N° 07116-5-2002, en cuanto ordena reliquidar la deuda tributaria por concepto del IGV de los meses de mayo a agosto de mil novecientos noventa y seis y confirmar el correspondiente al mes de diciembre del mismo año; y, como segunda pretensión subordinada, se declare que los intereses moratorios son computables recién desde el quinto día hábil siguiente de la publicación de la Resolución N° 07116-5-2002 en el diario oficial "El Peruano" y, por lo tanto, se ordene computar los intereses moratorios a partir del veintidós de enero de dos mil tres.

⁸ Obrante a fojas 347 del expediente administrativo.

⁹ Obrante a fojas 67 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

ii) Saneamiento y fijación de puntos controvertidos

Mediante resolución número nueve, de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro¹⁰, se resolvió declarar fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, deducida por el Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintidós de julio de dos mil tres¹¹, en el extremo de la resolución impugnada que declara la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia N° 015-4-07869, de fecha veintisiete de febrero de mil novecientos ochenta y ocho, en cuanto al IGV por los meses de mayo a agosto de mil novecientos noventa y seis, declarándose por concluido el proceso en este extremo. En este sentido, se fijó como punto controvertido determinar: *“Se declare la Nulidad de la Resolución N° 07116-5-2002 emitida por el Tribunal Fiscal con fecha 11 de Diciembre del 2002, sólo en el extremo del Impuesto General a las Ventas de Diciembre de 1996; así como las subordinadas solo en cuanto a éste extremo”*.

iii) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

Ante este punto controvertido aprobado, la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima expidió la sentencia de fecha veintidós de abril de dos mil diez¹², que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Respecto a la pretensión principal, estableció que el Decreto Legislativo N° 821 fue publicado el catorce de junio y doce de agosto de mil novecientos noventa y seis, por tanto había sido de conocimiento de la empresa demandante cuando aplicó el crédito fiscal, en ese sentido, no podía aducir desconocimiento del mismo, mucho menos a la fecha de utilización del crédito fiscal, respecto del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, momento en que dicha disposición ya se encontraba en vigor; no incurriendo la resolución administrativa impugnada, consecuentemente, en causal de nulidad alguna, en tanto que desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 821, el impuesto pagado por la utilización de servicios

¹⁰ Obrante a fojas 177 del expediente principal.

¹¹ Obrante a fojas 9 del cuaderno de excepciones.

¹² Obrante a fojas 334 del expediente principal.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

prestados por sujetos no domiciliados podía deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, lo que también fue señalado en forma expresa en el inciso 11) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 136-96-EF. De igual manera, sostuvo que en este caso no resultaba de aplicación el principio de irretroactividad de la ley, ya que la demandante pagó el IGV correspondiente al mes de diciembre del año mil novecientos noventa y seis, el veinte de enero de mil novecientos noventa y siete, debiendo tenerse en consideración que dicho pago correspondía al mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, al cual le resultaba aplicable las normas vigentes a dicho período tributario; siendo ello así, no se estaría aplicando retroactivamente la ley, sino la aplicación de la ley respecto a la temporalidad de la misma, en razón de que el Decreto Legislativo N° 821, emitido el veintidós de abril de mil novecientos noventa y seis, estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, no resultando aplicable el Decreto Supremo N° 136-96-EF, toda vez que este rigió para el pago de los impuestos correspondientes a enero de mil novecientos noventa y siete hacia adelante, dado lo dispuesto por la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, TUO del Código Tributario), aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EM; consecuentemente, señala que no ha existido incertidumbre jurídica creada por el Estado debido al cambio normativo, en tanto que las medidas operativas ya estaban dadas con las normas vigentes anteriores al Decreto Supremo N° 136-96-EF. Respecto a la primera pretensión subordinada, habiéndose desestimado la pretensión principal sobre la incorrecta aplicación del IGV del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, esta también se desestimó, ya que al determinarse que la empresa accionante aplicó el crédito fiscal en forma indebida al mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, resultaba necesario que la entidad ejecute la cobranza correspondiente por incurrir la empresa accionante en la infracción tipificada en el inciso 1) del artículo 178° del TUO del Código Tributario, respecto a las infracciones



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto más si el artículo 181° de dicha ley precisó que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere su artículo 33°, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción. Respecto de la segunda pretensión subordinada, señaló que por los efectos de la temporalidad de la norma pertinente al caso, resultaba de aplicación el Decreto Legislativo N° 816, publicado el veintiuno de abril de mil novecientos noventa y seis, el mismo que posteriormente fuera modificado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, que dispuso en el artículo 181° del mismo que las multas impagas debían ser actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33° del mencionado código, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

iv) Fundamentos de la sentencia de vista

Elevado los autos a segunda instancia, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante resolución de vista de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce¹³, revocó la sentencia apelada que declaró infundada la demanda y, reformándola, la declaró fundada; en consecuencia, nulas las resoluciones administrativas impugnadas. Al respecto, sostuvo que en atención a los artículos 103° y 109° de la Constitución Política del Perú, la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte del precepto legal, lo cual guarda concordancia con lo preceptuado por el artículo X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario. Siendo ello así, atendiendo a los fundamentos expuestos por el recurrente y analizada la sentencia de primera instancia, se determinó que la decisión impugnada debe ser revocada por no encontrarse con arreglo a derecho pues, si bien la Sala

¹³ Obrante a fojas 98 del cuaderno de apelación.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

Superior declaró infundada la demanda, también lo es que no tomó en cuenta que el Tribunal Fiscal confirmó la sanción de multa impuesta a la empresa accionante por la determinación del crédito fiscal utilizable en el mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, bajo la aplicación indebida del Decreto Supremo N° 136-96-EF, ya que a criterio de la entidad demandada, dicha norma modificó el numeral 11) del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, sin observar que el Decreto Supremo N° 136-96-EF entró en vigencia el primero de enero de mil novecientos noventa y siete, esto es, con posterioridad a las situaciones que nos ocupan en el presente caso, contraviniendo entonces lo regulado por el segundo párrafo del artículo 103° y el artículo 109° de la Constitución Política del Estado, normas que señalan que las leyes se dictan y se aplican a situaciones y hechos futuros que se produzcan bajo su vigencia y no sobre hechos acaecidos con anterioridad; por ende, la resolución administrativa impugnada se encuentra incurso en causal de nulidad.

III. RECURSOS DE CASACIÓN

3.1. Mediante Resolución – Auto Calificatorio del recurso de casación, de fecha veinticinco de junio de dos mil quince¹⁴, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante el cual denuncia la siguiente infracción normativa:

a) Interpretación errónea del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Alega que el citado artículo, cuando dispone que el crédito fiscal proveniente de la utilización de servicios prestados por no domiciliados

¹⁴ Obrante a fojas 110 del cuaderno de casación.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado, debe entenderse que –por la técnica del impuesto y las disposiciones contenidas en su ley- el referido crédito fiscal solo puede ser aplicado a partir del período en que se efectuó su pago o períodos posteriores; sin embargo, la sentencia recurrida de manera errónea señala que la empresa demandante ha determinado correctamente su IGV del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, y que no ha incurrido en omisión al deducir como crédito fiscal de dicho período el IGV por utilizar servicios prestados por no domiciliados pagados en el mes de enero de mil novecientos noventa y siete, declarando fundada la demanda y nulas las resoluciones administrativas objeto del presente proceso, en el extremo referente a la determinación de omisión del IGV correspondiente a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y que el Tribunal Fiscal, para confirmar el reparo de la SUNAT, aplicó retroactivamente el Decreto Supremo N° 136-96-EF, vigente desde el primero de enero de mil novecientos noventa y siete, que literalmente establece que el IGV pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados puede deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, ya que a su entender el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, antes de ser reglamentado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, permitía que el crédito fiscal, proveniente de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, se aplique a un período anterior al que se efectuó su pago. Agrega que con la resolución impugnada se está imposibilitando al Estado cumplir con sus fines de justicia administrativa y sus deberes de tutela efectiva, más aún si se está trasgrediendo derechos constitucionales como el debido proceso.

3.2. Asimismo, mediante Resolución – Auto Calificadorio del recurso de casación, de fecha veinticinco de junio de dos mil quince¹⁵, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la Superintendencia

¹⁵ Obrante a fojas 114 del cuaderno de casación.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT, mediante el cual denuncia las siguientes infracciones normativas:

a) Infracción normativa del derecho al debido proceso por motivación aparente de la sentencia impugnada

Indica que la sentencia recurrida ha sido emitida sin un debido análisis e interpretación de las normas referidas al IGV (vigencia de las normas en el tiempo). Refiere que a criterio de la Sala, como el Decreto Supremo N° 136-96 entró en vigencia el primero de enero de mil novecientos noventa y siete, este no debió aplicarse a situaciones que se dieron con anterioridad a la emisión de la referida norma, sin comprender que el Tribunal Fiscal al confirmar la resolución de multa, lo hizo porque el crédito fiscal no debió ser utilizado en un período que no establecía la norma en base a lo que disponía tanto el Decreto Legislativo N° 821 como el Decreto Supremo N° 136-96-EF; es decir, no se trata de verificar la vigencia de la norma aplicable en el tiempo, sino de una interpretación sistemática de dos dispositivos legales que se refieren a lo mismo, no existiendo contradicción en ambos al momento de determinar la utilización del crédito fiscal de diciembre de mil novecientos noventa y seis, que fue pagado en enero de mil novecientos noventa y siete. Por lo tanto, en la motivación de la recurrida solo hay argumentos falaces y aparentes que atentan contra la tutela jurisdiccional efectiva y el derecho a obtener una resolución debidamente fundada y motivada.

b) Interpretación errónea del Decreto Supremo N° 136-96-EF e inaplicación del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Alega que si bien es cierto durante el período cuestionado fue de aplicación el Decreto Legislativo N° 821, el cual en su artículo 21° señala que el crédito fiscal podría aplicarse cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado, también lo es que dicho criterio fue ratificado, mas no modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF; por lo tanto, el crédito



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

fiscal se debió utilizar a partir de la declaración correspondiente en el que se realizó el pago del IGV, es decir, en enero de mil novecientos noventa y siete y no antes; sin embargo, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema realizó una interpretación errónea de las acotadas normas respecto a la utilización del crédito fiscal, y en efecto, es de verse que no se aplicó de manera retroactiva el Decreto Supremo N° 136-96, porque este solo ratificó lo que ya estaba dispuesto en el Decreto Legislativo N° 821.

IV. DICTAMEN FISCAL SUPREMO

El Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo considera que la sentencia adolece de motivación, por lo que, pronunciándose respecto de las infracción procesal denunciada, opina que se declare nula la sentencia de segundo grado.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:

PRIMERO: Del recurso de casación

El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384° del Código Procesal Civil.

Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina *“El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento”*.¹⁶ En ese sentido, se entiende que la causal

¹⁶DE PINA, Rafael; *“Principios de Derecho Procesal Civil”*; 1940; Ediciones Jurídicas Hispano Americana; México; pág. 222.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo¹⁷.

En conclusión, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales se ha previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como lo señala el numeral antes anotado; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de sus decisiones.

De otro lado, corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384° del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

SEGUNDO: De los recursos de casación materia de pronunciamiento

En el presente caso, los recursos de casación materia de análisis han sido declarados procedentes en mérito a infracciones normativas de carácter procesal y material. Por lo tanto, se dilucidará en primer término aquellas infracciones que denuncian vicios de índole procesal, dado que, en caso las mismas resulten amparables, acarrearían la nulidad de la resolución judicial impugnada e impedirían, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las causales de carácter material.

¹⁷ ESCOBAR FORNOS, Iván; “*Introducción al proceso*”; 1990; Editorial Temis, Bogotá, Colombia; pág. 241.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

TERCERO: Respecto a la infracción normativa del derecho al debido proceso por motivación aparente de la sentencia impugnada, denunciada por la SUNAT

En general, el debido proceso es un principio y derecho de la función jurisdiccional, consagrado en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, que tiene por función velar por el respeto irrestricto de los derechos fundamentales y las garantías constitucionales que lo integran, dando a toda persona la posibilidad de recurrir a la justicia para obtener la tutela jurisdiccional de sus derechos, a través de un procedimiento regular en el que se dé oportunidad razonable y suficiente de ser oído, ejercer el derecho de defensa, de producir pruebas y obtener una sentencia debidamente motivada.

Por otra parte, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, consagrado en el inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables. Bajo este contexto, el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se presenta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma la resolución judicial exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión.

En consecuencia, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado; implicando, por lo tanto, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad.

CUARTO: La SUNAT sostiene que la sentencia recurrida ha sido emitida sin un debido análisis e interpretación de las normas referidas al IGV, pues el tema controvertido no versaba sobre verificar la vigencia de la norma aplicable en el tiempo para determinar la validez de la resolución administrativa impugnada, sino sobre la adecuada interpretación del Decreto Legislativo N° 821 y del Decreto Supremo N° 136-96-EF, los que se refieren a lo mismo, no existiendo por ello contradicción entre ambos al momento de determinar la utilización del crédito fiscal en diciembre de mil novecientos noventa y seis, cuyo impuesto pagó la empresa demandante en enero de mil novecientos noventa y siete.

QUINTO: Al respecto, de acuerdo a lo reseñado previamente, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce, resolvió amparar la pretensión de la demandante y declarar nula la Resolución N° 07116-5-2002, de fecha once de diciembre de dos mil dos, en el extremo relacionado con la aplicación del crédito fiscal en diciembre de mil novecientos noventa y seis, toda vez que el Tribunal Fiscal resolvió aplicando indebidamente el Decreto Supremo N° 136-96-EF, norma que entró en vigencia el primero de enero de mil novecientos noventa y siete, esto es, con posterioridad al hecho objeto de debate en el presente caso, relacionado con la determinación del crédito fiscal del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, contraviniendo así lo regulado en el segundo párrafo del artículo 103° y el artículo 109° de la Constitución Política del Perú, que establecen que las leyes se dictan y se aplican a situaciones y hechos futuros que se produzcan bajo su vigencia y no sobre hechos acaecidos con anterioridad.

SEXTO: De lo anotado, podemos advertir que la Sala Superior ha cumplido con expresar las razones de hecho y de derecho que la llevaron a revocar la



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

sentencia apelada; habiendo arribado a dicha conclusión luego de efectuar el análisis pertinente de las alegaciones expuestas por las partes a lo largo del proceso, vinculadas con dilucidar si era correcta o no la aplicación del crédito fiscal según el Decreto Supremo N° 136-96-EF, así como de la revisión de los actuados administrativos y de las demás normas involucradas en la controversia, las cuales han sido interpretadas de forma racional, exponiéndose motivadamente las consecuencias de dicha interpretación; motivo por el cual resolvió modificar el fallo apelado para estimar la pretensión planteada por la empresa demandante al encontrarla acreditada.

SÉPTIMO: Cabe señalar que si bien la SUNAT sostiene que la Sala Superior analizó la presente controversia apartándose del asunto que, a su juicio, era el tema controvertido en la presente causa, vinculado con evaluar la correcta interpretación conjunta del Decreto Legislativo N° 821 y del Decreto Supremo N° 136-96-EF, también lo es que este argumento no permite advertir la incorrección de la posición adoptada por la instancia de mérito a efectos de estimar la presente denuncia por indebida motivación de la sentencia de vista apelada. En efecto, de lo expuesto anteriormente, se evidencia que la Sala Superior sí cumplió con exponer las razones fácticas y jurídicas que soportan su decisión, las que se recogen en el considerando décimo octavo de la sentencia recurrida, exponiendo que no podía aplicarse retroactivamente el Decreto Supremo N° 136-96-EF, vigente desde enero de mil novecientos noventa y siete, para regular situaciones ocurridas en el período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y seis; así, el solo hecho de que el recurrente no comparta el criterio de la Judicatura, no puede ser considerado como motivación indebida o errada, puesto que, como se ha señalado, el órgano jurisdiccional cumplió con valorar los argumentos alegados por las partes, arribando a una conclusión que denota el estudio de autos e interpretación normativa.

OCTAVO: En ese sentido, esta Sala Suprema no advierte ningún defecto de motivación en la sentencia recurrida, ya que se cumple con examinar los argumentos esbozados por los litigantes; debiendo recordarse en este punto



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

que, conforme a lo señalado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁸, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, ni tampoco cualquier error en el que se incurra constituye automáticamente la violación de dicho derecho, sino que basta con que se expresen de manera razonada, suficiente y congruente los motivos que sustentan la decisión del juzgador, circunstancia que se ha dado en este caso con la sentencia de vista, por lo que este extremo del medio casatorio deviene en **infundado**.

NOVENO: Respecto de la infracción normativa por interpretación errónea del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, de nunciada por la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal; y, por interpretación errónea del Decreto Supremo N° 136-96-EF e inaplicación del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, de nunciada por la SUNAT

Puede observarse que las causales invocadas en ambos recursos guardan relación entre sí, por cuanto se encuentran referidas a buscar la correcta aplicación del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, al considerar que esta norma establece que el crédito fiscal que proviene de la utilización de servicios prestados por no domiciliados solo se podía aplicar cuando el impuesto hubiera sido pagado; sin embargo, cuando la demandante determinó el crédito fiscal de diciembre de mil novecientos noventa y seis, aún no había cumplido con pagar el IGV respectivo, sino hasta el mes de enero de mil novecientos noventa y siete. Agregan que incluso antes de ser reglamentado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821 no permitía que el crédito fiscal proveniente de la utilización de servicios prestados por no domiciliados se aplique a un período anterior al que se efectuó el pago, por lo que la mencionada disposición reglamentaria solo ratificó lo que ya estaba dispuesto.

¹⁸ Sentencia de fecha once de diciembre de dos mil seis, recaída en el Expediente N.° 3943-2006-PA/TC.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

En este punto, a efectos de dotar de mayor claridad al presente pronunciamiento, esta Sala Suprema absolverá de forma conjunta estas denuncias, en base a una interpretación de las normas cuya infracción se alega.

DÉCIMO: Cuestión en debate

En el caso particular, la cuestión controvertida consiste en determinar si resultaba jurídicamente válido que el contribuyente pueda aplicar el crédito fiscal de manera anticipada al pago del impuesto sobre servicios prestados por no domiciliados, considerando lo previsto en el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

DÉCIMO PRIMERO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

Al respecto, resulta conveniente señalar que ha quedado sentado durante el proceso la siguiente situación fáctica: a) que el contribuyente dedujo el crédito fiscal por servicios prestados por no domiciliados en diciembre de mil novecientos noventa y seis; y, b) que el recurrente efectuó el pago del impuesto del IGV de dichos servicios el veinte de enero de mil novecientos noventa y siete.

DÉCIMO SEGUNDO: Análisis de la normatividad relacionada con la cuestión controvertida

El artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el veintitrés de abril de mil novecientos noventa y seis, vigente a partir del día siguiente de su publicación, estableció lo siguiente sobre la aplicación del crédito fiscal derivado de la operación de servicios prestados por sujetos no domiciliados:

*“Tratándose de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, **el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el Impuesto correspondiente hubiera sido pagado**” (resaltado y subrayado nuestro).*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

Asimismo, con relación a la aplicación del crédito fiscal generado a partir de servicios prestados por no domiciliados, el artículo 19° del mencionado decreto dispuso que:

*“En la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, **el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del Impuesto**”* (resaltado nuestro).

Esta misma estipulación se reconoció, de manera general, en el primer párrafo del artículo 18° del mismo texto legal, al establecer que:

*“**El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas** consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, **o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados**”* (resaltado nuestro).

De acuerdo con lo establecido expresamente en las citadas normas, el ejercicio del derecho al crédito fiscal en el caso de servicios prestados por no domiciliados se encuentra condicionado al pago previo del impuesto que grava este servicio, formalidad sin la cual el contribuyente no puede aplicar dicho crédito a su favor. Por lo tanto, el pago del impuesto para acceder al crédito fiscal, en este tipo de prestaciones, constituye un requisito formal de rango legal sin cuyo cumplimiento el contribuyente no puede verse beneficiado con el mismo.

En ese sentido, al estar expresamente regulado por el artículo 19° del Decreto Legislativo N° 821, que la aplicación del crédito fiscal podrá realizarse **únicamente** cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado, no era aplicable el Decreto Supremo N° 29-94-EF, publicado el veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, según lo previsto en la décimo segunda disposición complementaria y transitoria de la citada norma.

DÉCIMO TERCERO: En el presente caso, las instancias de mérito determinaron que entre los litigantes era un asunto no controvertido que Latin



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

Consult pagó en enero de mil novecientos noventa y siete el IGV sobre servicios prestados por no domiciliados, el cual utilizó como crédito fiscal al momento de calcular el pago del IGV en un período anterior, esto es, diciembre de mil novecientos noventa y seis, hecho que ha sido señalado tanto en la sentencia de primera instancia como en la de segunda instancia.

Siendo ello así, se evidencia que Latin Consult aplicó como crédito fiscal un monto cuyo pago no había cumplido aún con realizar, toda vez que recién lo canceló en el mes siguiente, motivo por el cual, a diciembre de mil novecientos noventa y seis, la empresa demandante no había cumplido con el mencionado requisito –pago previo del impuesto– y, a pesar de ello, aplicó de manera anticipada el crédito fiscal, contraviniendo lo regulado por el reseñado marco legal vigente a esa fecha.

DÉCIMO CUARTO: De otro lado, a fin de analizar las causales casatorias invocadas, debe señalarse que el numeral 11) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 136-96-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, estableció lo siguiente:

*“El Impuesto prestado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados **podrá deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del Impuesto**, siempre que éste se hubiera efectuado en el formulario que para tal efecto apruebe la SUNAT” (resaltado nuestro).*

De acuerdo con esta disposición reglamentaria, aun cuando fuera aplicable al caso de autos, por temporalidad, se puede señalar que dicha norma reconoció que los contribuyentes pueden deducir como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados a partir del mes en que realicen el pago del IGV. De este modo, se estableció que el pago del impuesto otorgaba al contribuyente la posibilidad de utilizar el crédito fiscal desde el mismo período en que se realizaba dicho pago, pero de ningún modo antes del mismo.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

DÉCIMO QUINTO: Latin Consult alega en su escrito de demanda que la Administración Pública habría aplicado de manera retroactiva esta disposición reglamentaria, que entró en vigencia en enero de mil novecientos noventa y siete, pues –a su entender– esta norma recién reconoció que los contribuyentes podían aplicar el crédito fiscal desde la declaración correspondiente al período tributario en que se realizó el pago del impuesto, regla que no se encontraba prevista en las disposiciones anteriores a su entrada en vigencia.

No obstante, de acuerdo con lo expresado en los considerandos que anteceden, de la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 18°, 19° y 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se tiene que el pago previo del impuesto, como presupuesto para ejercer el derecho al crédito fiscal en el caso de servicios prestados por no domiciliados, constituía un requisito formal reconocido con anterioridad a la aprobación del Decreto Supremo N° 136-96-EF.

Más aún, cuando el asunto objeto de debate versaba sobre determinar si resultaba jurídicamente viable que el contribuyente pueda aplicar el crédito fiscal de manera anticipada al pago del impuesto sobre servicios prestados por no domiciliados tratándose de un prerrogativa, que tal como se ha podido advertir del análisis del reseñado marco normativo, ni el artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821 ni mucho menos el numeral 11 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 136-96-EF reconocían a favor del contribuyente.

DÉCIMO SEXTO: En este punto, debemos mencionar que si bien es cierto el costo y recaudación de las operaciones de utilización de servicios prestados por no domiciliados representan para el fisco una recaudación nula¹⁹, debido a que el sujeto que paga el impuesto actúa como contribuyente y usuario del crédito fiscal que este produce, también lo es que esta finalidad no puede soslayar aquellas exigencias formales que la propia ley establece para efectivizar la

¹⁹VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker; “*Tratado del IGV, Regímenes General y Especial*”; 2014; Pacífico Editores S.A.C.; Primera Edición; págs. 147.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

recaudación del IGV, las que tienen como propósito, principalmente, llevar a cabo un adecuado control fiscal²⁰.

Siendo ello así, no resulta amparable la posición que asume Latin Consult en este proceso para alcanzar la nulidad de la resolución administrativa impugnada, la cual fue acogida por la Sala Superior para amparar la demanda, toda vez que la misma desconoce el ordenamiento jurídico vigente durante el período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y seis, que exigía el pago previo de impuesto para recién permitir la aplicación del crédito fiscal en la prestación de servicios brindados por no domiciliados.

DÉCIMO SÉPTIMO: Pues bien, habiéndose desestimado los alegatos de la demandante en cuanto a su pretensión principal, cabe emitir pronunciamiento respecto de la primera pretensión subordinada, por la cual la empresa demandante postula que se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07116-5-2002 en cuanto ordena, por un lado, reliquidar la deuda tributaria por el concepto de los meses de mayo a agosto de mil novecientos noventa y seis y, por el otro, confirmar la correspondiente al mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, considerando que la cobranza de las mismas no se ajusta a una correcta interpretación de la normativa legal vigente en dicha oportunidad, debiendo haberse observado la figura de la compensación.

Al respecto, cabe mencionar que mediante resolución número nueve, de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro²¹, se resolvió declarar fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, deducida por el Tribunal Fiscal, en el extremo de la resolución impugnada que declara la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia N° 015-4-07869, de fecha veintisiete de febrero de mil novecientos ochenta y ocho, en cuanto al IGV de los meses de mayo a agosto de mil novecientos noventa y seis, y en consecuencia la conclusión el proceso en ese extremo. Siendo ello así,

²⁰ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker; op. cit.; pág. 146.

²¹ Obrante a fojas 177 del expediente principal.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

corresponde analizar también las pretensiones subordinadas únicamente en el extremo del IGV de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

Ahora bien, la Sala Superior en la sentencia de fecha veintidós de abril de dos mil diez, analizó la mencionada pretensión y sostuvo que esta debe igualmente desestimarse pues, de acuerdo con el análisis efectuado respecto de la pretensión principal, se determinó que la empresa demandante aplicó el crédito fiscal en forma indebida en el mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis; en efecto, en la medida que la demandante aplicó el crédito fiscal por la utilización de servicios brindados por no domiciliados antes de pagar el impuesto –lo que efectuó recién el mes siguiente– se evidencia que en este caso se produjo una contravención a los artículos 18°, 19° y 21° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Por otro lado, si bien Latin Consult alude que debía aplicarse la figura de la compensación, contemplada en el artículo 1288° del Código Civil, para sostener que se habría producido la extinción de la deuda tributaria cuando, en su oportunidad, aplicó el referido crédito fiscal y pagó el impuesto del IGV, debemos recalcar que la exigencia del pago previo constituye una formalidad legal que resultaba obligatoria para todos los contribuyentes, sin que resulte por tanto aplicable la mencionada figura jurídica para eximir de la mencionada obligación a la empresa demandante.

Finalmente, en cuanto a lo alegado por la demandante en su recurso de apelación dirigido a sostener que la autoridad administrativa habría aplicado retroactivamente el numeral 11 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 136-96-EF, esta Sala Suprema precisa que este argumento no resulta amparable, pues tal como se ha desarrollado en los considerandos precedentes, en este caso se han aplicado las disposiciones vigentes en diciembre de mil novecientos noventa y seis, mes en que Latin Consulto utilizó el crédito fiscal cuestionado, como son las citadas normas del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, y no la referida disposición reglamentaria; por ende, en atención a todo lo expuesto, corresponde confirmar este extremo de la resolución apelada.

DÉCIMO OCTAVO: En cuanto a la segunda pretensión subordinada, es de verse que Latin Consult pretende que el órgano jurisdiccional declare que los intereses devengados deban ser computados recién a partir del quinto día hábil siguiente a la publicación de la resolución administrativa impugnada, conforme con el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario y, por tanto, se ordene el cómputo de los mismos a partir del veintidós de enero de dos mil tres, considerando que la resolución materia de impugnación fue publicada el catorce de enero del mismo año, de acuerdo con lo expuesto en su demanda y recurso de apelación.

Al respecto, el citado dispositivo establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando *“Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno por concepto de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. Los intereses y sanciones que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento o de la comisión de la infracción hasta los cinco días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial ‘El Peruano’”*.

En este caso, se tiene que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07116-5-2002, que reconoció la existencia de una duda razonable en la interpretación de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 821 con la finalidad de establecer la oportunidad en que procedía aplicarse como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, se aplicó el citado dispositivo legal para establecer que no correspondía el cobro de intereses ni la imposición de sanciones por el uso anticipado del



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

crédito fiscal durante el período comprendido entre el veinticuatro de abril y el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

Esta Sala Suprema considera que el criterio asumido por el Tribunal Fiscal, que libera del cobro de intereses a los contribuyentes entre el veinticuatro de abril y el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, se condice con el período en que se habría producido la mencionada duda razonable respecto de la oportunidad en que procedía aplicarse como crédito fiscal el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, situación que, como ha expuesto la entidad demandada, vino a aclararse el primero de enero de mil novecientos noventa y siete con la entrada en vigencia del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no de manera genérica recién hasta la publicación de la mencionada resolución del Tribunal Fiscal.

Por lo tanto, el pronunciamiento de la autoridad administrativa vertido en la resolución administrativa impugnada, sobre cuál período justificaba en términos tributarios la liberación de intereses, resulta acorde con el lapso en el que existía la aludida duda razonable; motivo por el cual esta instancia casatoria considera que resulta válido el otorgamiento de este beneficio legal en los términos aprobados por el Tribunal Fiscal, sin que ello implique una vulneración del artículo 170° numeral 1 del Código Tributario; en este sentido, tampoco resultaba amparable este extremo de la demanda.

DÉCIMO NOVENO: En atención a todo lo expuesto, resultan fundados los recursos formulados por la causal de infracción normativa material del artículo 21° del Decreto Legislativo N° 821 y del numeral 11) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 136-96-EF, debiendo desestimarse la pretensión reclamada respecto de la declaración de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07116-5-2002 en el extremo que dispuso confirmar el reparo aprobado por la SUNAT respecto del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis, debiendo confirmarse la sentencia apelada en lo demás que contiene.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

VI. DECISIÓN:

Por tales fundamentos, de conformidad en parte con el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo, y en aplicación del artículo 396° del Código Procesal Civil: **Declararon FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la SUNAT y el Tribunal Fiscal; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce; y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMARON** la sentencia de primera instancia de fecha veintidós de abril de dos mil diez, que declaró **infundada** en todos sus extremos la demanda; en los seguidos por Latin Consult Estática Sabesp R. Retamozo contra los recurrentes, sobre impugnación de resolución administrativa; y los devolvieron. Interviniendo como **Juez Supremo Ponente: Cartolin Pastor**.

S.S.

WONG ABAD

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BERMEJO RÍOS

Gtg/Rrr

EL VOTO EN MINORÍA DE LOS SEÑORES JUECES SUPREMOS VINATEA MEDINA, RUEDA FERNÁNDEZ Y BUSTAMANTE ZEGARRA ES COMO SIGUE:

I.VISTOS

I.1 Sentencia materia de casación

Es objeto de casación la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce, mediante la cual la Sala Civil



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

Transitoria de la Corte Suprema de la República resuelve **revocar** la sentencia apelada expedida por la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima que declara **infundada** la demanda, y reformando la misma declara **fundada** la demanda de autos, y consecuentemente nulas las resoluciones administrativas.

I.2. Sobre las causales declaradas procedentes de los recursos de casación

El recurso de casación interpuesto por el **Ministerio de Economía y Finanzas** ha sido declarado procedente por las siguientes causales: **i)** interpretación errónea del artículo 21 del Decreto Legislativo 821, Ley del Impuesto General a las Ventas; y el interpuesto por **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante Sunat)** por las siguientes causales: **i)** transgresión del derecho al debido proceso, por motivación aparente en la sentencia impugnada, y **ii)** interpretación errónea del Decreto Supremo 136-96-EF e inaplicación del artículo 21 del Decreto Legislativo 821.

I.3. Del Dictamen Fiscal Supremo

De conformidad con el Dictamen Fiscal Supremo N.° 1302-2015-MP-FN-FSTC A de fecha doce de octubre de dos mil quince, que opina se declare **fundado** el recurso de casación, y que se **declare la nulidad de la sentencia de vista**.

II. CONSIDERANDO

PRIMERO: Delimitación del pronunciamiento

1.1. La línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver la denuncia procesal, para lo cual corresponde examinar si la sentencia impugnada ha **infringido el derecho al debido proceso, por motivación aparente en la sentencia impugnada**. En segundo orden, de establecer que la recurrida no ha



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

incurrido en contravención procesal, se procederá analizar las infracciones materiales referidas a la ***infracción del artículo 21 del Decreto Legislativo 821 y del Decreto Supremo 136-96-EF e inaplicación del artículo 21 del Decreto Legislativo 821.***

1.2. Para verificar si se ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, el análisis a efectuarse debe partir necesariamente de las razones que sirvieron de sustento a la impugnada; por lo tanto, al realizar el control de derecho, **se realizará un examen de las razones que justificaron la decisión contenida en ella, a efectos de establecer si se ha incurrido en alguna infracción normativa.**

1.3. Es importante reiterar que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal y, que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico en función nomofiláctica por control de derecho, ***solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria;*** teniendo entre sus fines esenciales la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema.

SEGUNDO: Sobre si la sentencia impugnada ha incurrido en motivación aparente

2.1. De acuerdo al auto calificadorio de la Sunat, esta sostiene que la recurrida ha sido emitida sin un debido análisis e interpretación de las normas referidas al Impuesto General a las Ventas (vigencia de las normas en el tiempo). Precizando que no se trata de verificar la vigencia de la norma aplicable en el tiempo, sino de una interpretación sistemática de dos dispositivos legales que se refieren a lo mismo, no existiendo contracción en ambos al momento de determinar la utilización del crédito fiscal de diciembre de mil novecientos noventa y seis, que fue pagado en enero de mil novecientos noventa y siete. Agregando que en la sentencia de vista solo hay argumentos falaces y aparentes.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

2.2. Considerando el sustento de la causal casatoria, de la lectura de la sentencia de vista resulta que:

i) del **primero al cuarto** considerando corresponde a la parte expositiva de la recurrida, en tanto, en estos se ha detallado la resolución materia de grado y los agravios contenidos en el recurso de apelación promovido por la parte demandante.

ii) de los considerandos que van del **quinto al séptimo** se ha descrito de manera general el marco constitucional (los principios de legalidad y reserva de ley).

iii) en el **octavo** considerando se señala que la controversia se *centra en determinar si a la empresa actora le correspondía deducir el crédito fiscal en el mismo mes en el que había pagado el impuesto general a las ventas referente a la utilización de servicios o si debía aplazar la deducción por un mes esto es hasta el mes de enero de mil novecientos noventa y siete.*

iv) en el **noveno** considerando hace referencia a la teoría del valor agregado, precisando que esta cuenta con un sistema de deducciones denominado crédito fiscal y en los considerandos **décimo al décimo quinto** se hace una descripción del contenido normativo del Decreto Legislativo 775, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo 821 (artículos 9 inciso c), 4 d), 18, 19 y 21), del Decreto Supremo 29-94-EF, de la Resolución de Superintendencia 065-96/SUNAT y del Decreto Supremo 136-96-EF.

v) luego en el **décimo sexto** considerando se describen tres antecedentes administrativos, referidos a la Resolución de Determinación n.º 012-3-05898, a la Resolución de Intendencia n.º 015-4-07869 y a la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07116-5-2002; y en el considerando **décimo séptimo** se expresa el contenido normativo de los artículos 103 y 109 de la Constitución, haciendo



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

referencia que ello guarda concordancia con el artículo X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

vi) finalmente en el **décimo octavo** considerando se señala que no se ha tomado en cuenta que el Tribunal Fiscal confirmó la sanción de multa bajo la aplicación indebida del Decreto Supremo 136-96-EF, sin observar que entró en vigencia el uno de enero de mil novecientos noventa y siete esto-es con posterioridad a las situaciones que nos ocupan en el presente caso-contraviniendo lo regulado por los artículo 103 segundo párrafo y 109 de la Constitución.

2.3. En ese contexto argumentativo se advierte que las consideraciones expresadas del quinto al décimo séptimo considerando contienen descripciones de disposiciones legales y de actuados administrativos. Asimismo, transcende que en el único fundamento referido al caso concreto, **décimo octavo** considerando, solo se ha indicado que el Tribunal Fiscal confirmó **la sanción de multa bajo la aplicación del Decreto Supremo 136-96-EF, sin observar que entró en vigencia el uno de enero de mil novecientos noventa y siete, con posterioridad a las situaciones que nos ocupan en el presente caso**, sin considerar que en los escritos de contestación de la demanda las emplazadas sostienen **que conforme al Decreto Legislativo 775, vigente desde el uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro, y el Decreto Legislativo 821, vigente a partir del veinticuatro de abril de mil novecientos noventa y seis, el crédito fiscal podría aplicarse solo cuando el impuesto correspondiente hubiese sido pagado**, ello a fojas ciento veintiocho y ciento cuarenta y cinco. No habiendo expresado argumentación alguna al respecto, lo cual ha conllevado a que en el razonamiento que ha justificado la decisión de declarar fundada la demanda incoada, se haya omitido establecer como **premisas fácticas, la fecha en la cual la demandante realizó el pago del impuesto y cuando aplico el crédito fiscal**.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA

2.4. En ese orden de ideas, resulta que la resolución impugnada presenta motivación aparente²², ya que no responde a las alegaciones de las demandadas expuestas al fundamentar sus correspondientes escritos de contestación a la demanda, a pesar que sentencia de vista resuelve estimar la demanda de autos y declarar la nulidad de las resoluciones cuestionadas sub litis, lo cual representa una grave afectación al derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales²³, reconocido en el artículo 139 numeral 5 de la Constitución, el cual constituye una garantía y principio de la función jurisdiccional, que además goza de protección convencional, habiendo sido interpretado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, *como derechos que permiten la materialización del derecho a ser oído, que la argumentación de una decisión judicial demuestren que los alegatos, pruebas y pretensiones de la demanda han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos, que la motivación es garantía de ser juzgados por las razones que el derecho suministra*²⁴;

Por las consideraciones precedentes, **NUESTRO VOTO** es por que se declaren **FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el Ministerio de Economía y Finanzas y la Sunat; en consecuencia, se declare **NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha veinticuatro de marzo de dos mil catorce, mediante la cual la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema

²² Fundamento 7 literal a) de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el EXP. N. 0 00728-2008-PHC/TC LIMA: “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*”.

²⁴ El derecho a la motivación de las decisiones judiciales reconocida en el artículo 8° de la CADH, y en el 14 del PIDCP, cuenta con interpretación de la CIDH (vinculante para el Perú en atención a la Cuarta Disposición Transitoria de la Constitución Política), de que es un derecho que permite verificar la materialización del derecho a ser oído, y que la argumentación de un fallo demuestra que los alegatos, pruebas –y en este caso pretensiones de la demanda–, han sido debidamente tomados en cuenta, analizados y resueltos, Corte IDH. Caso Tristán Donoso vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 27 de enero de 2009, párrafo 153; 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(...) Caso Apitz Barbera y otros, sentencia de la Corte Interamericana de derechos Humanos de fecha 05 de agosto de 2008, fundamento 77.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 10736-2014
LIMA**

de la República resuelve **revocar** la sentencia apelada expedida por la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima que declara **infundada** la demanda y reformando la misma declara **fundada** la demanda de autos, y consecuentemente nulas las resoluciones administrativas; y se **DISPONGA** que renovando el acto procesal viciado, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República expida nueva sentencia debidamente motivada, teniendo en cuenta lo expresado en la presente resolución; en los seguidos por Latin Consult Estatica Sabesp R. Retamozo contra el Ministerio de Económica y Finanzas y otro, sobre nulidad de resolución administrativa. **Jueza Suprema: Rueda Fernández.**

S.S.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE ZEGARRA

Mat