



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Sumilla: En el marco del Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales. El objetivo de la denominada bancarización “es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario” y el espíritu de la Ley N.º 28194 es la lucha contra la evasión y buscar la formalización de la economía a través de la bancarización de las obligaciones que se cumplan mediante pago de sumas de dinero.

Lima, veintisiete de setiembre 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 número diez mil cincuenta y ocho, guion dos mil veinte, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos González Aguilar (presidente), Rueda Fernández, Bustamante del Castillo, Barra Pineda y **Dávila Broncano**, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

Objeto del recurso de casación

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Pablo Francisco Abel Buendía Caballero**, mediante escrito del once de diciembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos treinta y ocho a trescientos cincuenta y siete), contra la sentencia de vista, del veintisiete de noviembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos veintitrés a trescientos treinta y uno), que confirmó la sentencia apelada, del dieciocho de enero de dos mil diecinueve (fojas ciento setenta y cuatro



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

a ciento ochenta y cuatro), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

Antecedentes del recurso

De la demanda

La parte demandante Pablo Francisco Abel Buendía Caballero interpone demanda contencioso administrativa, mediante escrito del veintiocho de marzo del dos mil dieciocho, mediante el Expediente N.º 3286-2018 (fojas treinta y cuatro a cuarenta y cinco), postulando las siguientes pretensiones:

- a) Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10219-10-2017, del veintidós de noviembre del dos mil diecisiete, en los extremos que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N.º 1060140006272/SUNAT, del veintiocho de octubre de dos mil catorce.
- b) Pretensión accesoria:** Se revoque la Resolución de Intendencia N.º 1060140006272/SUNAT, del veintiocho de octubre de dos mil catorce, y se declaren nulas las Resoluciones de Determinación N.º 104-003-0012974 a N.º 104-003-0012991, así como las Resoluciones de Multa N.º 104-002-0032766 a N.º 104-002-0032769

Como fundamentos de su demanda, señala que el Tribunal Fiscal hace una interpretación literal y mecánica —y consiguientemente errónea— de las normas jurídicas tributarias, a efectos de mantener el reparo al crédito fiscal sobre diferencias entre lo declarado y lo registrado, no utilización de medios de pago.

Sobre las diferencias entre lo declarado y lo registrado, señala que el Tribunal Fiscal no efectuó el análisis ni emitió pronunciamiento respecto a los reparos por impuesto general a las ventas de junio de dos mil once, por diferencias entre el crédito fiscal registrado y declarado en el periodo de junio de dos mil once, y se limita a decir que estos fueron aceptados.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Además, la administración no ha efectuado el análisis respectivo de los hechos y la normatividad que sustente el indicado reparo. Agrega que la resolución materia de cuestionamiento vulnera el derecho al debido procedimiento, y los principios de legalidad y de predictibilidad.

Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número diez, del dieciocho de enero de dos mil diecinueve (fojas ciento setenta y cuatro a ciento ochenta y cuatro), declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

Sentencia de segunda instancia

Conocida en grado de apelación, 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 sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, del veintisiete de noviembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos veintitrés a trescientos treinta y uno), confirmó la sentencia apelada, del dieciocho de enero del dos mil diecinueve (fojas ciento setenta y cuatro a ciento ochenta y cuatro), que declaró infundada la demanda en todos su extremos.

Del recurso de casación y auto calificadorio

Mediante el auto calificadorio del doce de abril de dos mil veintiuno, la Sala de Derecho Constitucional Social y Permanente declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el demandante, por las siguientes casuales¹:

a) Interpretación errónea del inciso g) del artículo 5 de la Ley N.º 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, toda

¹ Se transcriben las reseñas efectuadas en su oportunidad



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

vez que al efectuar una interpretación finalista y sistemática como lo exige la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, conjuntamente con el numeral 190.1 del artículo 190 de la Ley N.º 27287, se concluye que la finalidad de utilizar medios de pago como cheques con cláusula “no negociable”, “intransferible” o “no a la orden” es para garantizar que el pago se abone a la persona a cuyo favor se emitió, esto es, que exista certeza de que el cheque no pueda ser pagado a otra persona o a terceros, sino únicamente a los proveedores a los que están destinados; finalidad que se cumple en este caso, pues la persona a nombre de quien se emitió el cheque sin la cláusula “no negociable” es quien precisamente lo cobra. De esta manera, para el supuesto previsto en el artículo 8 de la Ley N.º 28194, surte efectos tributarios la emisión de un cheque sin la cláusula “no negociable” que haya sido cobrado por la persona a quien se emitió el mismo, supuesto con el cual se cumple con la formalidad de la bancarización y se descarta la evasión tributaria.

b) Contravención de las normas que garantizan el derecho a un debido proceso, como son los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política, pues la Sala Superior ha obviado pronunciarse sobre todos los fundamentos señalados en su recurso de apelación, generando no solo un perjuicio al debido proceso sino también respecto a la motivación escrita de las resoluciones judiciales. El superior jerárquico señala que los argumentos del recurso impugnativo están orientados únicamente a cuestionar el reparo formulado por la Administración Tributaria al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no utilización de medios de pago, no obstante que en su apelación señalaron que cumplieron con presentar toda la documentación pertinente y válida, acotando además que la Administración, durante todo el proceso, nunca ha tomado en cuenta ni validado la documentación presentada como medio de pago, siendo que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal sustentaron su decisión únicamente en que los cheques no tenían la cláusula “no negociable”, sin considerar que estos son válidos en la medida que hayan sido cobrados por las personas a favor de las cuales fueron girados, inaplicándose así el principio de primacía de la realidad, ya que no se pueden anular o invalidar operaciones observadas solo por no haber consignado un requisito de forma, como es la cláusula no negociable, pues dicha situación no puede desnaturalizar el cheque como título valor.

CONSIDERANDOS

Primero: Contextualizado el caso, deviene pertinente hacer referencia a algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema.

1.1. El recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales”, que es la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional establecida por la Corte Suprema de Justicia, tal como puede



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

interpretarse de lo dispuesto por el artículo 141 de la Constitución Política del Estado y el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364.

1.2. 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.²

Segundo: Delimitación del pronunciamiento casatorio

2.1. 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 cualquier tipo de afectación a las normas jurídicas materiales y procesales, y procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

2.2. Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar si correspondía o no que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10219-10-2017, del veintidós de noviembre del dos mil diecisiete, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 1060140006272/SUNAT.

2.3. Como se ha detallado previamente, el recurrente ha denunciado la infracción de normas y derechos fundamentales de carácter procesal. Al respecto, debemos precisar que la infracción procesal se configura

² DE PINA, Rafael. (1940). *Principios de derecho procesal civil*. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

cuando en el desarrollo de la causa no se han respetado los derechos procesales de las partes, se han soslayado o alterado actos del procedimiento, la tutela jurisdiccional no ha sido efectiva y/o el órgano judicial deja de motivar sus decisiones o lo hace en forma incoherente, en evidente quebrantamiento de la normatividad vigente y de los principios procesales. Ello hace pertinente que, en principio, se analice la causal de orden procesal “Contravención de las normas que garantizan el derecho a un debido proceso, como son los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Estado” y luego, de ser el caso, la causal de orden material, dado el eventual efecto nulificante de aquella.

Tercero: Análisis de las causales procesales

3.1. Sobre el derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional.

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 [...].³

3.2. En ese entender, “las garantías judiciales protegidas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocidas como garantías procesales, este Tribunal ha establecido que para que 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

³ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México”. Sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil diez; párr. 225.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo la consideración judicial”⁴. Asimismo, cabe precisar que las garantías procesales mínimas deben observarse en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las partes. La referida convención señala además que es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, y que la administración no está 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 personas⁵.

3.3. 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 él, 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”⁶.

3.4. El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a

⁴ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso J. vs. Perú”. Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

⁵ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá”. Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Casa Nina vs. Perú”. Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. Es así que señala:

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.⁷

3.5. Sobre el derecho fundamental a la motivación. El derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones judiciales se encuentra reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución. También, encuentra amparo en los tratados internacionales sobre derechos humanos: 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.

3.6. El derecho a la motivación además garantiza a las partes el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente la decisión, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, y que resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

⁷ FAÚNDEZ, Héctor (1996). "El derecho a un juicio justo". En VARIOS, *Las garantías del debido proceso (materiales de enseñanza)*, Lima, Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Embajada Real de los Países Bajos; p. 17.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

3.7. En ese sentido, cabe precisar que 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, los cuales comprenden, a su vez, 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. De ahí que dichos principios se encuentren ligados a la exigencia de la motivación de las resoluciones judiciales, prevista en el inciso 5 del referido artículo constitucional, esto es, que los jueces y tribunales expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron.

Aunado a ello, se debe precisar que este derecho no tiene relevancia únicamente en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la litis, sino que además tiene valoración esencial dentro del sistema de justicia en su conjunto, dado que la debida motivación de resoluciones constituye una garantía del proceso judicial, que hace que sea factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso desarrollado.

3.8. Así también, la aludida exigencia de motivación suficiente permite al Juez que elabora la sentencia percatarse de sus errores y precisar conceptos, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras⁸, todo ello dentro de la **función endoprocesal de la motivación**. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma⁹. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹⁰, todo lo cual se presenta dentro de la función extraprocesal de la motivación.

3.9. La justificación racional de lo que se decide es, entonces, interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto¹¹ y tiene implicancias en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera¹². En esa perspectiva, la justificación externa requiere: **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, lo que significa que es necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión¹³.

3.10. Bajo este desarrollo legal y jurisprudencial, corresponde ahora analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales confirmó la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la parte recurrente.

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

¹⁰ TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN - MÉXICO (2006). *La motivación de la sentencia civil*; pp. 309-310.

¹¹ ATIENZA, *op. cit.*, p. 61

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

3.11. Se advierte que el recurso de casación refiere supuestos defectos de motivación de la sentencia de vista y manifiesta que el Tribunal Constitucional ha señalado que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho comprende la prohibición de que se emitan resoluciones judiciales sin motivación alguna, con relación a alguno de los extremos de los casos que resuelven. Sobre ello, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia recaída en el Expediente N.º 3943-2006-PA/TC, ha señalado 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.

3.12. La parte recurrente señala que la Sala Superior ha obviado pronunciarse sobre todos los fundamentos señalados en su recurso de apelación, con lo que genera no solo un perjuicio al debido proceso sino también respecto a la motivación escrita de las resoluciones judiciales. Los argumentos del recurso impugnativo están orientados únicamente a cuestionar el reparo formulado por la administración tributaria al crédito fiscal del impuesto general a las ventas por no utilización de medios de pago. En ese sentido, a fin de verificar si la impugnada ha incurrido en vulneración al derecho de motivación de las decisiones judiciales, corresponde acudir a los propios fundamentos de la sentencia de vista.

3.13. Para ello, previamente cabe precisar que en el presente caso la cuestión controvertida radica en determinar si el recurrente (entonces demandante) acreditó con los respectivos medios de pago emitidos sin la cláusula “no negociable” la cancelación de los comprobantes de pago por compras, a fin de que se le pueda reconocer el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en los períodos de junio, julio y agosto del dos mil once, así como junio, julio y agosto del dos mil doce.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

3.14. En ese propósito tenemos que, en la sentencia recurrida, la Sala de mérito en el considerando tercero describe la pretensión de la demanda; en el fundamento cuarto, hace referencia a la resolución del Tribunal Fiscal que dio origen a la controversia en el caso en cuestión, en el cual resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N.º1060140006272/SUNAT, del veintiocho de octubre del dos mil catorce, en cuanto a los reparos al crédito fiscal por diferencias entre lo declarado y lo registrado, por la no utilización de medios de pago en las exportaciones facturadas y embarcadas; en el fundamento quinto ha delimitado los argumentos del recurso impugnativo que motivó la alzada, el cual está orientado a cuestionar el reparo formulado por la administración tributaria al crédito fiscal del impuesto general a las ventas por la no utilización de medios de pago. En virtud de ello, solo corresponderá a esta Sala Suprema dilucidar si tal reparo está debidamente justificado y ajustado a derecho.

Encaminados en el propósito aludido, debe decirse que, en cuanto a la justificación interna, se observa que el orden lógico seguido por el colegiado superior es como sigue:

Premisa normativa

Los artículos 3, 4 y 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N.º150-2007-EF, establecen lo siguiente:

Artículo 3º.- Supuestos en los que se utilizarán Medios de Pago Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5º; aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. [...]. Artículo 4º.- Monto a partir del cual se utilizará Medios de Pago. El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/. 3,500) o mil dólares americanos (US\$ 1,000)”. Artículo 5º.- Medios de Pago Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3º son los siguientes: [...] g) Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores. Los Medios de Pago señalados en el párrafo anterior son aquéllos a que se refiere la Ley General. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Posteriormente, a través del artículo de la Ley N.º 30730 – “Ley que modifica los artículos 3, 5 y 7 del Decreto Supremo 150-2007-EF, Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, mediante el cual señala lo siguiente:

Artículo 5.- Medios de Pago Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuenta. b) Giros. c) Transferencia de fondos. d) Órdenes de pago. e) Tarjetas de débito expedidas en el país. f) Tarjetas de crédito expedidas. g) Cheques. h) Remesas. i) Cartas de crédito. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Premisa fáctica

La Sala Superior advierte que la parte demandante no cumplió con acreditar la utilización de los medios de pago previstos en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha Contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, en la cancelación de la totalidad de sus obligaciones con los proveedores observados por la autoridad administrativa, ello a fin de gozar del crédito fiscal del impuesto general a las ventas en los periodos de junio, julio y agosto de dos mil once, así como de junio, julio y agosto de dos mil doce. Esta valoración se debe a que durante la etapa de fiscalización se determinó que once copias de cheques no contenían la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, sino que, por el contrario, fueron girados a la orden.

UNDÉCIMO.- *Que, en lo que atañe a los demás argumentos explicitados en el aludido recurso impugnativo, cabe puntualizar lo siguiente: a) no resulta aplicable al caso concreto la modificación introducida por el artículo 1 de la Ley número 30730, al artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo número 150-2007-EF, a partir de la cual no se requiere que un cheque consigne la cláusula de “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otra equivalente, para ser calificado como un medio de pago autorizado, en tanto la invocada disposición modificatoria entró en vigencia el veintiuno de agosto del dos mil dieciocho, no habiéndose previsto una aplicación retroactiva de la misma, por lo que resulta válido el desconocimiento del crédito fiscal contenido en las facturas observadas y la imposición de las sanciones correspondientes; y b) no se verifica*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

vulneración alguna al debido procedimiento, toda vez que la resolución administrativa impugnada se encuentra debidamente fundamentada, analizando los hechos y realizando una debida interpretación y aplicación de la normatividad pertinente, así como una adecuada valoración de los medios probatorios aportados tanto durante la fiscalización como en instancia de reclamación.

Conclusión

Estando a los hechos descritos y a la normatividad antes glosada, el colegiado superior concluye que no resulta aplicable al caso concreto la modificación del artículo 1 de la Ley N.º 30730 al artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, modificación a partir de la cual no se requiere que un cheque consigne la cláusula de “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otra equivalente, para ser calificado como un medio de pago autorizado, debido a que la norma invocada entró en vigencia el veintiuno de agosto del dos mil dieciocho, y no estaba prevista una aplicación retroactiva de la misma.

3.15. Esta Sala Suprema aprecia que la aludida inferencia es adecuada, pues la conclusión tiene como antecedente la subsunción de la premisa fáctica en las premisas normativas utilizadas para resolver la controversia. Es decir, las razones expuestas por la Sala Superior sustentan la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. En la sentencia, pues, se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, y se constata además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. Por lo tanto, corresponde declarar **infundada** la causal procesal analizada.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Cuarto: Atendiendo a que la parte recurrente denunció también causales de naturaleza material, corresponde ahora pronunciarse respecto a la causal por **interpretación errónea del inciso g) del artículo 5 de la Ley N.º 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía**. Como argumento de la presente causal, señala que la finalidad de utilizar medios de pago como cheques con cláusula “no negociable”, “intransferible” o “no a la orden” es para garantizar que el pago se abone a la persona a cuyo favor se emitió, esto es, que exista certeza de que los cheques no puedan ser pagados a otra persona o a terceros, sino únicamente a los proveedores a los que están destinados; finalidad que se cumple en este caso, pues la persona a nombre de quien se emitió el cheque sin la cláusula “no negociable” es quien precisamente lo cobra.

4.1. La disposición normativa cuya infracción se alega señala lo siguiente:

Ley N.º 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía¹⁴

Artículo 5.- Medios de Pago

Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3º¹⁵ son los siguientes:

[...]

g) Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores. Los Medios de Pago señalados en el párrafo anterior son aquellos a que se refiere la Ley General.

¹⁴ Publicada en el diario *El Peruano* el veintiséis de marzo de dos mil cuatro y vigente a partir del veintisiete de marzo de dos mil cuatro.

¹⁵ *Artículo 3º.- Supuestos en los que se utilizarán Medios de Pago*

Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4º se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5º; aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato. Los contribuyentes que realicen operaciones de comercio exterior también podrán cancelar sus obligaciones con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, con otros Medios de Pago que se establezcan mediante Decreto Supremo, siempre que los pagos se canalicen a través de empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas.

No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Texto modificado por la Ley N.º 30730 - “Ley que modifica los artículos 3, 5 y 7 del Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”¹⁶

Artículo 5.- Medios de Pago

Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes:

- a) Depósitos en cuenta.*
- b) Giros.*
- c) Transferencia de fondos.*
- d) Órdenes de pago.*
- e) Tarjetas de débito expedidas en el país.*
- f) Tarjetas de crédito expedidas.*
- g) Cheques. [...]. [Énfasis nuestro]**

4.2. Ante de ingresar en el análisis de la infracción normativa planteada, es necesario precisar que, para la interpretación de las normas en cuestión, es necesario tener en consideración que, dentro del marco del Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 29, en su literal b, consagra que:

*Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de [...] **limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes** o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados. [Énfasis nuestro]*

Acorde con la precitada norma convencional, es menester poner de relieve que, para la efectivización de la labor interpretativa, esta debe estar armonizada con el principio de legalidad recogido en el artículo 9¹⁷ de la mencionada convención y en el artículo 74¹⁸ de la Constitución Política del Perú. Así, este principio se constituye en un aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

¹⁶ Publicada en el diario *El Peruano* el veintiuno de febrero de dos mil dieciocho.

¹⁷ *Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad. Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.*

¹⁸ *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. [...]*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

4.3. Asimismo, para la interpretación de las disposiciones de carácter tributario se debe tomar en consideración lo siguiente:

La NORMA VIII, del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, que sobre la interpretación de las disposiciones tributarias refiere lo siguiente¹⁹:

- 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.*

En este mismo sentido, debemos señalar que, de acuerdo con Tarello, con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad²⁰.

En este escenario, la comprensión inmediata de un texto normativo no siempre es posible debido a la naturaleza propia del lenguaje (las leyes se construyen con un lenguaje usualmente prescriptivo). Esto ocurre, por ejemplo, cuando se requiere de la comprensión de la norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación.

Aduce que, en materia tributaria, prevalece el principio de reserva de ley, recogido en la Constitución Política del Estado cuando en su artículo 74 establece:

¹⁹ *NORMA VIII: Interpretación de normas tributarias*

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

Modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1121, publicado el dieciocho de julio de dos mil doce.

²⁰ Tarello citado por GUASTINI, Riccardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Isonomía, Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; p. 31.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

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. [...].

Por su lado, y siendo una norma de desarrollo constitucional, el Texto Único Ordenado del Código Tributario en la norma IV de su título preliminar señala que:

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede [...] 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.

4.4. Teniendo en cuenta las posiciones en debate, no resulta suficiente utilizar el método de interpretación literal; por ello, pasaremos a utilizar el método de interpretación sistemática de las normas, considerando que resulta ser el idóneo en este caso, en tanto queremos extraer del texto de la norma —cuya infracción se invoca— un enunciado cuyo sentido se encuentre acorde con el contenido general del ordenamiento jurídico al que pertenece. Ello se debe a que interpretarla de manera aislada, solo con los términos que expresa en su articulación sintáctica, nos puede llevar a conclusiones inexactas o contrarias a su verdadera intención, pues el artículo normativo a analizar forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de las demás, sino que sobre todo debe ser racional, coherente y objetivo.

4.5. Respecto al caso en concreto, esta Sala suprema asume que la finalidad de la Ley N.º 28194 es la lucha contra la evasión y busca la formalización de la economía a través de la bancarización de las obligaciones que se cumplan mediante el pago de una suma de dinero cuyo importe sea superior a los montos señalados en el presente marco normativo.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

4.6. Asimismo, cabe precisar que la utilización de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la Ley N.º 28194 se configura como condición para poder ejercer el derecho de deducción del crédito fiscal; por ende, el realizar un pago utilizando algún medio de pago no autorizado por la indicada ley daría como efecto tributario el no acceder al crédito fiscal, al no dar derecho a deducir gasto o costo respecto del impuesto general a las ventas.

4.7. Al respecto, debe precisarse que, en la sentencia de vista materia de cuestión, se dilucidó la omisión de haber colocado la cláusula de “no negociable” en los cheques cuestionados. Sin embargo, en el presente caso la interpretación de las normas debió realizarse tomando en cuenta el objetivo de la denominada bancarización: “formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario”²¹ y que el espíritu de la Ley N.º 28194 es la lucha contra la evasión y buscar la formalización de la economía a través de la bancarización de las obligaciones que se cumplan mediante pago de sumas de dinero.

4.8. Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0004-2004-AI/TC ²², señala que la exigencia de utilizar un determinado medio de pago para cumplir las obligaciones que surjan como consecuencia de la celebración de un contrato, bajo la amenaza de perder el derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones, a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, constituye una evidente limitación del derecho fundamental

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0004-2004-AI/TC, del veintiuno de mes de setiembre de dos mil cuatro

²² Se trata de la misma sentencia a la que nos referimos en la nota anterior.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

a la libertad de contratación. Sin embargo, conforme al criterio uniforme del Tribunal Constitucional, ningún derecho fundamental tiene la condición de absoluto, pues podrá restringirse: **i)** cuando no se afecte su contenido esencial, esto es, en la medida en que la limitación no haga perder el derecho de toda funcionalidad en el esquema de valores constitucionales; y **ii)** cuando la limitación del elemento “no esencial” del derecho fundamental tenga por propósito la consecución de un fin constitucionalmente legítimo y sea idónea y necesaria para conseguir tal objetivo (principio de proporcionalidad).

4.9. Asimismo, en el caso de autos, la Sala Superior debió realizar en la sentencia de vista una interpretación sistemática de las normas, del inciso g) del artículo 5 de la Ley N.º 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, en la cual se establece como medio de pago a los cheques que cumplan con la formalidad de incluir la cláusula “no negociable”, en concordancia con lo establecido en el numeral 1 del artículo 190 de la Ley N.º 27287 - Ley de Títulos Valores, que dota de contenido al cheque emitido con la cláusula “no negociable” u otra equivalente, el mismo que solo debe ser pagado a la persona a favor de la cual se emitió, es decir, que dicho cheque no pueda ser pagado a otra persona. Dicha finalidad se cumple en el caso en que la persona a quien se emite un cheque sin la cláusula “no negociable” es quien precisamente lo cobra; ello a fin de tener derecho a los alcances de los efectos tributarios regulados en el artículo 8 de la Ley N.º 28194²³. Por los fundamentos expuestos, corresponde **declarar fundado** el recurso interpuesto por la parte recurrente, en consecuencia, se declara nula la

²³ Artículo 8º.- *Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios [...]. En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva [...].* [Énfasis nuestro]



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Resolución de Tribunal Fiscal N.º 10219-10-2017 del veintidós de noviembre de dos mil diecisiete, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 1060140006272/SUNAT, por la causal de infracción normativa por interpretación errónea del inciso g) del artículo 5 de la Ley N.º 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Así pues, corresponde al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento, previa verificación de si los cheques girados fueron cobrados por los beneficiarios de los mismos, para luego determinar si le corresponde a la parte demandante el beneficio tributario que reclama.

DECISIÓN

Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Pablo Francisco Abel Buendía Caballero**, mediante escrito del once de diciembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos treinta y ocho a trescientos cincuenta y siete). Por ende, **CASARON** la sentencia de vista, del veintisiete de noviembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos veintitrés a trescientos treinta y uno), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada, del dieciocho de enero de dos mil diecinueve (fojas ciento setenta y cuatro a ciento ochenta y cuatro), que declaró infundada la demanda; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda, en consecuencia, **DECLARARON** nula la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 10219-10-2017, del veintidós de noviembre de dos mil diecisiete, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 1060140006272/SUNAT, y **DISPUSIERON** que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución. Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Pablo Francisco Abel Buendía Caballero contra el Tribunal



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 1058-2020
LIMA

Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de Resolución del Tribunal Fiscal. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Dávila Broncano**.

SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO

MFMC/lc