



Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

***Sumilla:** La exigencia de circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente se da por cumplida cuando en el escrito de reclamación se formulan argumentos relacionados a la inexistencia de la deuda o a la improcedencia de su cobranza, fundamentos que serán evaluados al resolverse dicho recurso y no en su etapa de calificación.*

Lima, veinticinco de mayo
de dos mil diecisiete. -

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: -----**

I. VISTA la causa; con el expediente administrativo, de conformidad con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Rueda Fernández – Presidente, Toledo Toribio, Yaya Zumaeta, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I.1. Sentencia materia de casación.

Es materia de casación la sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, de fecha veintisiete de marzo de dos mil quince, obrante a fojas trescientos setenta del expediente principal, por la cual, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirma** la sentencia apelada, expedida por resolución número veintitrés, de fecha nueve de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos noventa y uno, en el **extremo** que declaró **fundada** la demanda interpuesta por Cooperativa de Ahorro y Crédito Abaco y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07533-4-2011; **revoca** la sentencia apelada en cuanto declaró improcedente la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140007292 y dispuso la remisión de los actuados al Tribunal



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

Fiscal para que emita un nuevo pronunciamiento debidamente motivado; y **reformándola** declara nula la citada Resolución de Intendencia N°0250140007292 y dispone la admisión a trámite por parte de la Administración Tributaria de la reclamación bajo el supuesto de excepción previsto en el segundo párrafo del artículo 136 y literal a) del numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

I.2. De la demanda y los pronunciamientos emitidos en instancias inferiores.

I.2.1. Por escrito de fecha siete de octubre de dos mil once, la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abaco interpuso demanda contenciosa administrativa, en la cual como **pretensión principal** solicitó se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7533-4-2011 de fecha cuatro de mayo de dos mil once y la Resolución de Intendencia N°0250140007292, la misma que declaró inadmisibles el recurso de reclamación interpuesta por la actora contra la Orden de Pago N° 021-001-0139025, emitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, por una supuesta omisión al pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) correspondiente al ejercicio dos mil siete y se disponga su admisión a trámite bajo el supuesto de excepción previsto en el segundo párrafo del artículo 136 y literal a) del numeral 3 del artículo 119 del Código Tributario.

I.2.2. Como **pretensión subordinada** a la **pretensión principal**, solicita que se declare la nulidad de: **i)** de la anotada resolución del Tribunal Fiscal y **ii)** de la aludida resolución de intendencia; disponiéndose la admisión a trámite de la reclamación al haberse acreditado el pago de la totalidad de la deuda tributaria.

I.2.3. Con fecha nueve de setiembre de dos mil catorce se emitió la resolución número veintitrés, de fojas doscientos noventa y uno, por la cual se declaró **fundada** en parte la demanda; en consecuencia, nula la Resolución N° 07533-4-2011 de fecha cuatro de mayo de dos mil once e improcedente la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140007292 en el extremo que solicita se disponga la admisión a trámite del recurso bajo el supuesto de excepción previsto



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

en el Código Tributario; y ordena la remisión de los actuados al Tribunal Fiscal para que emita un nuevo pronunciamiento debidamente motivado.

I.2.4. Interpuestos los recursos de apelación contra la sentencia de primera instancia, por resolución número veintinueve, de fecha veintisiete de marzo de dos mil quince, de fojas trescientos setenta, el Colegiado Superior **confirma** la sentencia apelada en el extremo que declaró fundada la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07533-4-2011 y **revoca** la sentencia apelada en cuanto declara improcedente la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140007292 en el extremo que dispone la remisión de los actuados al Tribunal Fiscal para que emita nuevo pronunciamiento debidamente motivado; y, **reformándola** declaró nula la citada resolución de intendencia, disponiendo la admisión de la reclamación por parte de la Administración Tributaria.

I.3. De los Recursos de casación y auto calificadorio

I.3.1. El Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, interpuso recurso de casación con fecha veinte de abril de dos mil quince, obrante a fojas cuatrocientos nueve del expediente principal, el cual fue declarado procedente por auto calificadorio, de fecha catorce de marzo de dos mil dieciséis, obrante a fojas noventa y siete del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por la siguiente causal:

- **Infracción normativa por aplicación indebida de los artículos 119 y 136 del Código Tributario;** indicando que se evidencia del tercer considerando de la resolución de la Sala Superior, que se estaría incurriendo en un grave error al señalar que existe una deficiente motivación por parte del Tribunal Fiscal, cuando se habría cumplido con la debida motivación de la resolución materia de impugnación en sede administrativa, emitiéndose respetando el debido proceso. Agrega que al resolver el recurso de apelación, no ha tenido en cuenta que el tema central es la inaplicación del principio *solvet et repet* (paga y luego reclama) para que la demandante cumpla con los requisitos de admisión del recurso de



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

reclamación, por lo que hay falta de motivación en este extremo. Si bien el artículo 136 del Código Tributario prevé como excepción al cumplimiento del pago previo, los casos establecidos en el literal a) del numeral 3 del artículo 119 del mismo cuerpo normativo, referidos a *“cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente”*, sin embargo, tal situación no ha ocurrido en el presente caso; además, por tratarse de una orden de pago que resulta de autoliquidación del propio contribuyente existe certeza de su exigibilidad, encontrándose obligada a requerir el pago previo, para admitir a trámite su reclamación y deviniendo de una deuda de tributos autoliquidados corresponde su cobro a través de órdenes de pago y no puede considerarse como determinaciones, quedando demostrado la incidencia directa y la vulneración a los prenotados artículos.

I.3.2. Por su parte, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, presentó recurso de casación con fecha veinte de abril de dos mil quince, obrante a fojas cuatrocientos veintiuno del expediente principal, el cual fue declarado procedente por auto calificadorio de fecha catorce de marzo de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento tres del cuaderno de casación, por las siguientes causales:

A. Infracción normativa por inaplicación de lo regulado en los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; respecto a la motivación y a la tutela jurisdiccional efectiva los cuales se plasman en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución y artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil. La Sala Superior ha señalado que tanto la resolución del Tribunal Fiscal y la resolución de intendencia han incumplido el deber de motivación, incurriendo en motivación aparente por cuanto no demuestra que la emisión de las resoluciones administrativas hayan supuestamente vulnerado la motivación al ser emitidas, más aun cuando no motiva de forma suficiente solo de manera aparente en qué consiste esta falta de motivación.

B. Infracción normativa por inaplicación del segundo párrafo del artículo 136 y del numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

Tributario; expresando que la Sala Superior no ha dado debida interpretación a lo que es una orden de pago por cuanto lo equipara a un acto de determinación y que por ello no se puede exigir el pago previo de la deuda tributaria, lo cual es una falacia, dado que dichos valores tienen naturaleza diferente, pues los requisitos de admisibilidad resultan diferentes, incurriendo en error trascendental que acarrea la revocación de lo resuelto en la sentencia de vista, en cuanto ha resuelto sin mediar lo indicado en las normas básicas tributarias y más aún ha inaplicado el citado artículo 136 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sin haber verificado que en toda reclamación contra una orden de pago, uno de los requisitos esenciales para su admisión es justamente acreditar el pago previo de la deuda tributaria, en consecuencia, también ha inaplicado lo dispuesto en el literal a) del numeral 3 del artículo 119 del referido Código, lo cual si hubiera sido aplicado dicho articulado debidamente por la Sala Superior, también se habría concluido que la excepción a la regla *solver et repete* no se ha acreditado en autos.

I.4. Del Dictamen Fiscal Supremo.

De conformidad con el Dictamen Fiscal N° 1372-2016-MP-FN-FSCA, de fecha veintidós de agosto de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento catorce del cuaderno de casación, con opinión que se declare **infundados** los recursos de casación.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento.

Conforme a la naturaleza de las denuncias normativas efectuadas en esta instancia y declaradas procedentes en el auto calificadorio, es objeto de pronunciamiento sobre si la sentencia de vista ha inaplicado **los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 27444** y respecto a si **el segundo párrafo del artículo 136 y el numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario** han sido infraccionados por la sentencia impugnada; delimitándose en virtud a la función nomofiláctica de la sede casacional, el contenido normativo de las disposiciones cuestionadas en esta instancia suprema.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

SEGUNDO: Sobre la infracción normativa por inaplicación de los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General

2.1 En el recurso de casación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, se ha denunciado la inaplicación de los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N°27444, y medularmente sostiene que no se ha demostrado que en la emisión de las resoluciones administrativas se haya vulnerado el deber de motivación, más aún cuando no se ha desarrollado de forma suficiente en qué consiste la falta de motivación.

2.2 Con el fin de realizar la labor interpretativa, y verificar si se han inaplicado o no estas disposiciones, debe analizarse el texto normativo de tales disposiciones:

EN1: *La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico. (Numeral 6.1 del artículo 6)*

EN2: *La motivación deberá ser expresa, mediante la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado. (Numeral 6.1 del artículo 6)*

EN3: *No son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales. (Numeral 6.3 del artículo 6)*

EN4: *No son admisibles como motivación la exposición vacía de fundamentación para el caso concreto. (Numeral 6.3 del artículo 6)*

EN5: *No son admisibles como motivación aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. (Numeral 6.3 del artículo 6)*



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

2.3 De las normas extraídas se advierte que el deber de motivación, recogido como derecho fundamental en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución, no solo alcanza a la función jurisdiccional, sino que irradia a la Administración Pública, pues se constituye como uno de los requisitos de validez del acto administrativo, conforme al numeral 4 del artículo 3 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

2.4 Las anotadas normas exigen que la Administración Pública exprese las razones jurídicas y fácticas que justifiquen su decisión, manifestando argumentos concretos respecto a lo demostrado, no pudiéndose emplear fórmulas generales, vacías o vagas en la motivación del acto administrativo.

2.5 Con la interpretación efectuada, corresponde a esta Sala Suprema efectuar el control jurídico del razonamiento y decisión de la sentencia de vista, la cual tuvo como argumento principal en cuanto al análisis de la resolución administrativa impugnada que ésta adolece de motivación: *“Del examen de la resolución administrativa cuestionada fluye que el Tribunal Fiscal basó su decisión únicamente en la autoliquidación que hiciera la demandante del Impuesto Temporal a los Activos Netos por el ejercicio dos mil siete, sin razones que justifiquen, por ejemplo, que en función a la actividad dentro del supuesto de hecho del Impuesto, o en su defecto, si en virtud a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones las órdenes de pago debían ser consideradas como actos de determinación (...); en consecuencia, de lo dicho precedentemente, surge de la resolución del Tribunal Fiscal cuestionada así como de la resolución de intendencia incumplieron el deber de motivación (...).”*

2.6 Ahora bien, con el propósito de corroborar lo plasmado en la sentencia de vista y obtener una visión panorámica de la incertidumbre jurídica que fue sometida a conocimiento del Tribunal Fiscal, es menester realizar la descripción de los actuados administrativos; para dicho fin se tiene:



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

2.6.1 El treinta de abril de dos mil siete la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, notificó a la empresa actora la Orden de Pago N° 012-001-0139025, por la cual se realizó la cobranza del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) por el ejercicio dos mil siete.

2.6.2 El diez de mayo de dos mil siete la empresa accionante interpuso recurso de reclamación argumentando principalmente que se encontraba exonerada al pago del mencionado tributo en mérito a los artículos 18 y 19 de la Ley de Impuesto a la Renta, y que en casos iguales por otros periodos se aceptaron sus reclamaciones.

2.6.3 Por Resolución de Intendencia N° 0250140007292 se declaró inadmisibles la acotada reclamación por no haberse cumplido con el pago previo de la deuda reclamada y por no estar dentro de la excepción que prevé el Código Tributario.

2.6.4 Mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 07533-4-2011, el Tribunal Fiscal confirmó la citada resolución de intendencia, al afirmar que la deuda reclamada provenía de deuda autoliquidada.

2.7 El Tribunal Fiscal, en la resolución impugnada, adujo que la empresa contribuyente ahora demandante ha efectuado una autoliquidación de su deuda referida al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), no plasmándose otro argumento, y decidió confirmar la indicada resolución de intendencia.

2.8 Como es de apreciarse, la empresa actora cuestionó la deuda contenida en la Orden de Pago N° 021-001-0139025 en función a que se ha evidenciado que la deuda reclamada es improcedente, basándose en que calificaba como entidad exonerada del Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, debía gozar también de la exoneración del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN), acorde al literal g) del artículo 3 de la Ley N° 28424.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

2.9 En ese sentido, atendiendo a que la sentencia de vista ha concluido que el Tribunal Fiscal cimentó su decisión en que la deuda del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN) ha sido autoliquidada por la contribuyente, resolviendo el colegiado administrativo lo vinculado a la improcedencia de la cobranza, y que tal argumentación atenta contra el deber de motivación de la Administración Pública (en este caso, el Tribunal Fiscal), no existe en la sentencia impugnada inaplicación de los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 27444, por haber expresado debidamente las razones jurídicas que justifiquen su decisión, debiéndose **desestimar** esta denuncia.

TERCERO: Sobre la infracción normativa del segundo párrafo del artículo 136 y del numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.1 No habiéndose detectado infracción normativa por inaplicación de los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde analizar las denuncias por aplicación indebida e inaplicación del segundo párrafo del artículo 136 y numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.2 Como paso previo a la labor interpretativa de tales disposiciones normativas, es de indicar que, por un lado, el Tribunal Fiscal denunció su aplicación indebida y, por otro, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, informó su inaplicación, siendo dichas denuncias contrarias entre sí, por lo que debe dilucidarse cuál es la que será materia de grado en sede casatoria.

3.3 Atendiendo a que en la sentencia de vista se ha examinado las prenotadas disposiciones normativas (considerando décimo), esto es, que ha aplicado las normas, en consecuencia, desde ya se desestima la denuncia de su inaplicación, correspondiendo absolver a continuación la denuncia por aplicación indebida.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

3.4 Con lo anotado respecto al anterior preámbulo, es necesario describir primero el texto normativo del segundo párrafo del artículo 136 del Texto Único Ordenado del Código Tributario:

EN6: Cuando se trate de lo previsto en el literal a) del numeral 3 del artículo 119 del Código Tributario, no es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda para presentar reclamaciones contra órdenes de pago.

3.5 Para la reclamación de las órdenes de pago sin el pago previo, este **EN6** exige estar incurso en la excepción contemplada en el literal a) del numeral 3 del artículo 119 del Código Tributario, del cual se desprende las siguientes normas:

EN7: Tratándose de órdenes de pago la reclamación debe interponerse dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de estas.

EN8: Tratándose de órdenes de pago la reclamación procede cuando se trata de circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente.

3.6 De acuerdo a la base fáctica determinada en la sentencia de vista, se cumplió con el requisito previsto en el **EN7** por cuanto se ha interpuesto reclamación contra la Orden de Pago N° 021-001-0139025 de fecha diez de mayo de dos mil siete, corroborándose la observancia del primer requisito.

3.7 En lo atinente a la improcedencia de la cobranza de la deuda tributaria, es de acotar que el **EN8** exige que en los recursos de reclamación los contribuyentes expresen o formulen argumentos relacionados a evidenciar la improcedencia de la cobranza. No es posible establecer como requisito más que la prenotada argumentación, ya que la verificación de los requisitos de procedencia ocurre en la etapa de calificación, no correspondiendo al contribuyente acreditar la acotada improcedencia sino hasta la etapa de evaluación de los fundamentos del aludido recurso (en la cual se examinan los argumentos de defensa y los medios probatorios ofrecidos), que es posterior a la etapa de evaluación.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

3.8 En efecto, en la etapa de calificación sólo se corrobora la concurrencia de los requisitos de procedencia, no pudiendo demostrar la improcedencia de la cobranza cuando justamente el recurso de reclamación tiene por objeto dejar sin efecto la cobranza de la orden de pago, no siendo factible que al calificar el recurso ya exista pronunciamiento a favor o en contra de la posición defendida por el contribuyente respecto a la deuda tributaria.

3.9 De la sentencia de vista aparece que en plena jurisdicción se declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140007292 y se ordenó admitir a trámite por parte de la Administración Tributaria la reclamación del diez de mayo de dos mil siete sin pago previo de la deuda, por haber transcurrido más de siete años desde su interposición -hasta la emisión de la sentencia de vista-, teniendo en cuenta para ello en su considerando noveno que la empresa actora arguyó en su recurso de reclamación que estaba exonerada del pago del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN) en virtud a lo dispuesto en los artículos 18 y 19 de la Ley de Impuesto a la Renta y, a que no se le ha seguido el criterio aplicado a las reclamaciones planteadas en los años dos mil cinco, dos mil seis, dos mil ocho, dos mil nueve, dos mil diez y dos mil once, fundamentos que están vinculados a la improcedencia de la cobranza del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN), por lo que es ajustado a la interpretación de las normas de admisibilidad de la reclamación de la orden de pago (segundo párrafo del artículo 136 y del numeral 3 del artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) admitir a trámite la reclamación del diez de mayo de dos mil siete, por parte de la Administración Tributaria.

3.10 En consecuencia, luego de ejercida la función nomofiláctica, es posible señalar que la interpretación de dichas normas realizada por la Sala Superior es correcta, debiéndose desestimar los recursos de casación acerca a tal denuncia.

III. DECISIÓN:

Por tales consideraciones, declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por el **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, de



Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACIÓN N°9337-2015
LIMA

fecha veinte de abril de dos mil quince, obrante a fojas cuatrocientos nueve y la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat** de fecha veinte de abril del dos mil quince, obrante a fojas cuatrocientos veintiuno; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintinueve, de fecha veintisiete de marzo de dos mil quince, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, obrante a fojas trescientos setenta; en los seguidos por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abaco contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y otro, sobre acción contenciosa administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y los devolvieron. **Interviene como Jueza Suprema ponente: Rueda Fernández.-**

S.S.

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

YAYA ZUMAETA

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Eae/jps