



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

TEMA: CRÉDITO FISCAL

SUMILLA: El literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula claramente la aplicación, a efectos del derecho a crédito fiscal, de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que esta última norma resulta aplicable para complementar los requisitos sustanciales del mismo; además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N.º 1311, cuando en la sentencia de vista se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma, pues la notificación de las resoluciones de multa se produjo durante la vigencia del mencionado decreto legislativo.

PALABRAS CLAVE: crédito fiscal, retroactividad benigna, aplicación inmediata de la norma

Lima, uno de junio de dos mil veintitrés

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

I. VISTA

La causa veinte mil setecientos guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

Se trata del recurso de casación interpuesto por **i)** el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, de fecha quince de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos diecisiete a novecientos treinta y ocho del expediente judicial electrónico –EJE¹); **ii)** el Procurador Público Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)**, en **representación del Tribunal Fiscal**, de fecha dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos sesenta y nueve a novecientos ochenta y uno); y **iii)** la **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada**, del dieciséis de junio de dos mil

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

veintidós (fojas novecientos ochenta y tres a mil setenta y seis), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia apelada, emitida por resolución número doce, del veintiuno de enero de dos mil veintidós, que declaró **fundada en parte** la demanda.

1.2. Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación

1.2.1. Mediante resolución suprema de fecha veintiuno de setiembre de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos sesenta y cinco del cuaderno de casación), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos, por las siguientes causales:

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

a) Vulneración de las normas que regulan la cosa decidida.

La recurrente destaca que la demandante no acusó la aplicación del principio de retroactividad benigna en ninguna etapa del procedimiento administrativo, y fue recién en vía judicial, que exigió la aplicación del referido principio. Por lo tanto, al no haberse impugnado en sede administrativa los actos y resoluciones emitidas en dicha sede, en lo que atañe a tal extremo, los referidos pronunciamientos adquirieron firmeza y ya no pueden ser revisados por el Poder Judicial, pues de lo contrario se vulneraría la cosa decidida y, por tanto, el debido proceso.

b) Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario.

La recurrente señala que la Sala Superior interpretó el referido artículo en el sentido de que “las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario”, de manera que “benefician a los contribuyentes”, pueden aplicarse a estos por infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de dichas normas, “en tanto no exista un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción sujeta a modificación normativa”. Sin embargo, de una interpretación histórica, sistemática y teleológica, se puede concluir que en materia tributaria está proscrita la retroactividad benigna en absoluto, y que en un caso como el presente, debe aplicarse la norma tributaria que se hallaba vigente al momento en que se cometieron las infracciones.

c) La inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de la Norma X del título preliminar del Código Tributario respecto a la aplicación inmediata de la Ley Tributaria.

La recurrente enfatiza que no puede extenderse la excepción de la retroactividad penal del artículo 103 de la Constitución Política del Estado al ámbito tributario, ya que dicha disposición únicamente admite la retroactividad benigna en materia penal cuando la nueva ley favorece al reo. Ello ha sido respaldado, además, por el Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N.º 02212-2020-PA/TC. Adicionalmente, señala que no debe soslayarse lo previsto en la Norma X del Título Preliminar del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

Código Tributario, que contiene el principio de aplicación inmediata de las normas tributarias, lo cual se condice también con la teoría de los hechos cumplidos y no admite retroactividad alguna dentro de su sistema normativo.

d) Indebida motivación de la sentencia de segundo grado.

Señala la recurrente que la Sala Superior no ha realizado un análisis de rango constitucional al analizar la controversia vinculada a la aplicación de las normas en el tiempo y que además invocó únicamente una sentencia casatoria que no tiene carácter vinculante y una cita doctrinaria que no puede estar por encima de la Constitución.

Ministerio de Economía y Finanzas

e) Inaplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

El recurrente afirma que la Sala Superior debió aplicar al caso concreto la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario según el texto vigente a la fecha de la comisión.

f) Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario.

El recurrente resalta que, en virtud de lo contemplado en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311, no es aplicable el principio de retroactividad benigna en el ámbito sancionador tributario; ello, además, en atención al principio de especialidad de la norma, a partir de lo cual, lo establecido en el numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no es aplicable en el campo analizado.

g) Inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

El recurrente fundamenta que la sentencia de vista carece de una debida motivación al haberse aplicado un principio que el propio cuerpo normativo contempla su inaplicación para el caso de las infracciones sancionadoras tributarias.

Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada

h) Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y vulneración del principio de razonabilidad en la valoración de los medios probatorios que acreditan la causalidad de las operaciones reparadas por la administración tributaria, situación que además vulnera los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución.

La recurrente afirma que la Sala Superior incurre en indebida motivación porque no analizó razonadamente los medios probatorios de la compañía

i) Interpretación errónea del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

La recurrente señala que la Sala Superior confundió desde todo punto de vista la diferente naturaleza que tienen el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, para efectos de determinar si el ejercicio del crédito fiscal era conforme a derecho.

j) Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Señala que dicha norma se encuentra destinada a verificar la causalidad de un gasto y su deducción para efectos de la determinación del impuesto a la renta, y no tiene el mismo propósito para verificar si la compañía tiene el derecho al crédito fiscal del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

k) La Sala Superior vulneró la Norma VIII y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 74 de la Constitución, pues prohíben crear tributos vía interpretación, así como extender disposiciones tributarias a supuestos distintos; así como la vulneración al principio de reserva de ley, al validar una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Afirma que la Sala Superior ha violado la prohibición de no extender disposiciones tributarias a supuestos distintos de los establecidos en la ley y, para efectos de determinar la base imponible de un tributo. Aquello se configuró, como consecuencia de ratificar el reparo al crédito fiscal de la contribuyente, en razón de lo previsto en disposiciones ajenas al ámbito del impuesto general a las ventas.

l) Vulneración de la regla jurisprudencial vinculante 5.2.1 contenida en la Casación N.º 4392-2013 Lima.

Señala que la Sala Superior incurrió en tal infracción normativa, en la medida que aplicó una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, al negar el ejercicio del derecho al crédito fiscal, sobre la base de un parámetro previsto en una disposición que regula un impuesto distinto: el impuesto a la renta. De modo que el órgano jurisdiccional restringió su derecho al crédito fiscal.

m) Vulneración del artículo 74 de la Constitución Política del Estado, específicamente en lo referente al principio de capacidad contributiva.

Señala que la Sala Superior ha incurrido en dicha infracción normativa, en la medida que le denegó ejercer el derecho al crédito fiscal respecto de operaciones por las cuales le cargaron el impuesto general a las ventas, pese a que cumplió todos los requisitos sustanciales y formales establecidos en la normativa aplicable. Con lo cual, su base determinativa del impuesto general a las ventas se ve distorsionada, a raíz de no considerar el crédito fiscal obtenido válidamente por la realización de determinadas operaciones.

n) Vulneración de los artículos 3, 5 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Señala que a través del fallo de la Sala Superior se han vulnerado los artículos en cuestión, ya que, incluso, partiendo de la premisa de que era aplicable el literal a del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, el Tribunal Fiscal nunca tuvo claros sus alcances, y como resultado, se emitió un acto administrativo cuyo contenido es impreciso y respecto del cual no se puede determinar inequívocamente sus efectos jurídicos, perjudicando a la Compañía, lo cual fue convalidado una vez más por la Sala Superior.

ñ) Vulneración del principio de predictibilidad previsto en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

La recurrente fundamenta que en el supuesto negado corresponda la aplicación del artículo 37 del impuesto a la renta, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que no resulta necesario que existe generación efectiva de renta para considerar como causal el gasto de la compañía por el pago de intereses, sino basta la potencialidad de generación de renta, lo que indefectiblemente ocurre cuando se compra acciones de una empresa.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

II. CONSIDERANDO

PRIMERO. Antecedentes del caso:

Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, es menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

1.1. Demanda. El veinticuatro de junio de dos mil diecinueve (fojas doscientos diecinueve a doscientos noventa y cuatro), **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio:

Primera pretensión principal: se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02673-1-2019, del veinticuatro de octubre de dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0250140024 573/SUNAT, del treinta de abril de dos mil dieciocho, con incidencia en el impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce y multas asociadas, por contravenir la ley y la Constitución.

Primera pretensión accesoria a la pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0250140024573/SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0080009 y N.º 012-003-0069017 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030 689 y N.º 012-002-0030696.

Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal: Se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0080009 y N.º 012-003-0069017 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 y N.º 012-002-0030696, relativas al impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce.

Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal: Se reconozca expresamente que el tratamiento tributario dispuesto en las declaraciones juradas por el impuesto general a las ventas de enero a setiembre de dos mil doce es arreglado a ley.

Cuarta pretensión accesoria a la pretensión principal: Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda al incremento del saldo a favor del impuesto general a las ventas de enero a julio de dos mil doce, en cuanto fue indebidamente disminuido por aquella, así como se



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

ordene la devolución inmediata de los pagos indebidos que se hubieren realizado en virtud del repara impugnado relativo al impuesto general a las ventas de agosto a setiembre de dos mil doce y sus multas asociadas, más intereses calculados a la fecha de devolución efectiva.

Pretensión subordinada: Se declare la nulidad parcial de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de Intendencia impugnadas, en el extremo en que confirmaron las resoluciones de multa, así como de estas últimas.

Pretensión accesoria a la pretensión subordinada: Se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las resoluciones de multa, más intereses moratorios a la fecha de devolución.

Entre los fundamentos que sustentan la demanda, tenemos:

Pretensión principal

- a) De la revisión de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria, no es claro si el repara fue confirmado porque la compañía no cumplió con el principio de causalidad general regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta o si estaba validando el repara por aplicación del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) La administración tributaria y el Tribunal Fiscal desconocieron el crédito fiscal del IGV proveniente de los intereses pagados por la compañía a favor de Volcan y, por lo tanto, restringieron arbitrariamente el ejercicio de un derecho, al amparo de normas del impuesto a la renta, un tributo cuya finalidad técnica de imposición y principios son totalmente distintos a los del IGV.
- c) Tanto la administración tributaria como el Tribunal Fiscal han desconocido el crédito fiscal del IGV de la compañía asociado a los periodos de enero a setiembre de dos mil doce, a través de una arbitraria exigencia, como es que dichas adquisiciones tenían que cumplir con requisitos establecidos para fines de la Ley del Impuesto a la Renta; específicamente se objeta que la compañía tenía que haber cumplido con el artículo 37 de la mencionada ley, que regula el principio de causalidad y establece supuestos específicos de deducciones de gastos tributarios para determinar el impuesto a la renta, a fin de que la compañía pudiera acreditar que la adquisición asociada al IGV de compras, haya sido necesariamente costo o gasto del impuesto a la renta.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

- d) En el caso de la compañía, la administración tributaria ha hecho una lectura aislada del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sin considerar la finalidad de dicho requisito, con lo cual desnaturaliza el funcionamiento del IGV y trayendo como consecuencia la desaparición del derecho al crédito fiscal del IGV, cuyo goce y ejercicio corresponde sin lugar a dudas a la compañía.
- e) Los entes administrativos exigen que el préstamo que la compañía adquirió y por el que pagó intereses, califique como un gasto deducible de acuerdo con lo regulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que establece una serie de elementos que no tendrían que ser observados por la compañía y que no responden a los fines del IGV, fines que suponen que nunca se afecte a los sujetos de la cadena de producción y comercialización que se encuentran antes del consumo final.
- f) La adquisición del préstamo tuvo como única motivación la ampliación de los rubros empresariales de la compañía, es decir, se encontraba vinculado o destinado a sus operaciones empresariales gravadas; por lo tanto, es claro que los intereses que pagó a cambio de dicho financiamiento le otorgaron derecho al crédito fiscal.
- g) Los intereses pagados por la compañía a Volcan, con ocasión del préstamo tomado para implementar un nuevo negocio, y expandir su actividad gravada, son gastos causales y cumplen con los criterios de normalidad y razonabilidad establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto obedecen a un motivación empresarial o decisión de negocio.
- h) La compañía decidió estructurar dicha decisión empresarial mediante la adquisición de parte del control de Cemento Polpaico S.A., que llevó a cabo gracias al préstamo que le hizo Volcan, por el que pagó intereses, al ser un servicio de financiamiento.
- i) El Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento desfavorable a la compañía exigiéndole que la deducibilidad de los gastos, regulados en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, requiere que se presente información que acredite el destino del préstamo, por ejemplo, flujos de efectivo de caja para demostrar el movimiento del dinero y la utilización del préstamo en adquisiciones o pagos a terceros; sin embargo, esto ya ha sido desvirtuado por la Corte Suprema.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

Pretensión subordinada

- j) Se aprecia que mediante el Decreto Legislativo N.º 1311 se modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalándose que para su configuración resultaba necesario que la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria, sino también en el pago de la misma.
- k) Dicha modificación en el tipo infractor determinó que se modificara a su vez la base de cálculo de la sanción, suprimiéndose los supuestos en los cuales la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos, no generase tributo omitido.
- l) En el presente caso, durante el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria ha imputado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y ha aplicado la sanción que regía desde la entrada en vigencia de la modificación incorporada con el Decreto Legislativo N.º 1311.
- m) Es decir, la administración tributaria imputó la comisión de la infracción por el supuesto tributo omitido indebidamente declarado, determinada a consecuencia de los reparos formulados a la determinación del IGV del ejercicio 2012, imponiendo una multa ascendente al 50% del saldo a favor del ejercicio indebidamente declarado.
- n) En virtud de la aplicación de la regla contenida en el artículo 168 del Código Tributario, correspondía que se le aplique a la compañía la modificación de la sanción dispuesta en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311, la misma que suprimió el tipo infractor en el que incurrió la compañía, así como la sanción que se le impuso.
- o) La sanción impuesta a la compañía por la supuesta infracción de numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario no se encontraba en ejecución, por lo que, al no encontrarse en el segundo supuesto del artículo 168 del Código Tributario, no le era aplicable la restricción al principio de retroactividad benigna previsto por ese artículo.

1.2. Contestaciones: Por escrito del diez de julio de dos mil diecinueve, la Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del **Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, contesta la demanda,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

solicitando que la misma sea declarada infundada. Del mismo modo, la representante de la **SUNAT**, por escrito del quince de julio de dos mil diecinueve, contesta la demanda, solicitando que la misma sea declarada infundada.

1.3. Sentencia de primera instancia. Emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el veintiuno de enero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cincuenta y cuatro a cuatrocientos setenta y dos), declaró **fundada en parte** la demanda. En consecuencia, **fundada** en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696; sin efecto las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696; ordena a la SUNAT efectuar la determinación correcta de las multas impuestas mediante las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696; ordena a la SUNAT que, con base en la reliquidación de las multas impuestas, efectúe la devolución de los montos pagados en exceso como consecuencia de las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696, más los intereses moratorios hasta la fecha de devolución. Asimismo, **declaró infundada** la demanda en lo demás que contiene. El Juzgado de origen sostiene que:

Pretensión principal

- i. Como primer y cuarto argumento de la demanda, la recurrente en el marco del procedimiento de adquisición de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A. solicitó un préstamo de US\$ 58,000.00 (cincuenta y ocho mil dólares americanos con cero centavos) a Volcan Compañía Minera S.A.A., a cambio del pago de un interés compensatorio a valor de mercado. En ese sentido, el pago de intereses constituye una adquisición de servicios de financiamiento, por parte de la compañía Volcan, dirigida a expandir sus actividades inicialmente vinculadas con minería metálica hacia la minería no metálica y, por ende, otorgaban derecho a crédito fiscal. Por esta razón, corresponde que el impuesto general a las ventas consignado en los comprobantes de pago emitidos por el pago de intereses fuera deducido como crédito, para efectos de que la demandante determine su impuesto general a las ventas de los periodos de enero a setiembre de dos mil doce.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

- ii. Como se puede observar, la actividad de compra de acciones estuvo dirigida no hacia la actual empresa demandante, sino, como lo manifiesta la propia demandante, hacia su vinculada Volcan. En ese sentido, de acuerdo a la normativa del impuesto a la renta, la empresa demandante no puede considerar como gasto el pago de intereses del préstamo obtenido para la compra de acciones, en la medida que dicho desembolso no tiene como propósito generar renta para la adquirente de las acciones, que es la Empresa Minera Paragsha S.A.C. Como ha quedado demostrado, la beneficiaria de la referida adquisición de acciones ha sido un tercero, es decir, la empresa Volcan, vinculada a la primera.
- iii. De la lectura de la norma mencionada —literal 1 del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas—, resulta importante señalar que es un requisito sustancial para considerar crédito fiscal, el hecho de que el IGV consignado con motivo del pago de intereses sea considerado como gasto de la empresa, es decir, que los intereses pagados hayan servido finalmente para la adquisición de las acciones en beneficio de la empresa demandante. Sin embargo, como ya se ha señalado, al no efectuar la compra de acciones para producir y mantener la fuente generadora de la propia empresa demandante, sino, todo lo contrario, a su vinculada (Volcan), es que de manera indubitable no puede considerarse que el pago de intereses por el préstamo realizado para la adquisición de dichas acciones sea considerado como gasto tributario.
- iv. Como segundo argumento de la demanda, la recurrente señala que las resoluciones de determinación emitidas se fundamentan en normas asociadas al impuesto a la renta, en lugar que se ciñan a la regulación del impuesto general a las ventas. Al respecto, cabe señalar que el ordenamiento tributario dispone que para realizar el análisis del crédito fiscal corresponde remitirse al literal a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en cuanto a los requisitos sustanciales; en consecuencia, no corresponde que las resoluciones de determinación emitidas por la administración tributaria solo se ciñan a las disposiciones que regulan el IGV.
- v. Como tercer argumento de la demanda, la recurrente señala que la SUNAT desconoce el crédito fiscal por el incumplimiento del principio de causalidad de la Ley del Impuesto a la Renta, pero aduce el incumplimiento del literal a) del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

artículo 37 del texto único ordenado de dicha ley. Es decir, no está claro si el reparo fue confirmado porque la demandante no cumplió con el principio de causalidad general regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta o si estaba validando el reparo por aplicación del literal a) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta. No obstante, no genera confusión alguna el sustento del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación de la normativa del gasto tributario materia del reparo establecido por la administración tributaria, ya que el Tribunal Fiscal de manera correcta y concordada aplica el principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y lo referido al pago de intereses realizado por el préstamo para la adquisición de acciones, recogido en el literal a) del artículo 37 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta.

Pretensión subordinada

- vi. Con la emisión del Decreto Legislativo N.º 1311, vigente desde el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, surgió un cambio normativo en cuanto al texto del tipo infractor y la sanción correspondiente. El texto modificatorio fue el siguiente:

[...] No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Ahora bien, la sanción correspondiente es: “50% del tributo por pagar omitido”.

- vii. Nótese de la normativa señalada, que la norma vigente hasta el treinta de diciembre de dos mil dieciséis indicaba como tipo infractor declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, siendo la sanción, por ejemplo, el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar. No obstante, con el cambio normativo introducido por el Decreto Legislativo N.º 1311, el tipo infractor cambia, es decir, constituye infracción declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación y también en el pago de la obligación tributaria. Es por ello que la sanción es el 50% del tributo por pagar omitido, y ya no se hace referencia al saldo, crédito u otro concepto similar.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

viii. De otro lado, cabe señalar que las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696 fueron emitidas en setiembre de dos mil diecisiete y notificadas en octubre del mismo año. Con ello queda demostrado claramente que cuando se emitió el texto sustitutorio del artículo 178 del Texto único Ordenado del Código Tributario, que la demandante invoca como más benigno, las multas impuestas no se encontraban en trámite, pues recién fueron notificadas el nueve de octubre de dos mil diecisiete. En ese sentido, para el Juzgado, corresponde la aplicación del principio de retroactividad benigna y corresponde que la SUNAT recalcule las multas indicadas teniendo en cuenta lo expuesto en su sentencia.

1.4. Sentencia de vista. Emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista de fecha treinta y uno de mayo de mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), resolvió **confirmó** la sentencia apelada, del veintiuno de enero de dos mil veintidós, que declaró **fundada en parte** la demanda. Entre sus fundamentos, tenemos:

- i. El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la referida ley. En el prenotado artículo se recoge el principio de causalidad, en virtud del cual toda empresa que deduce un gasto debe estar en condiciones de demostrar que este es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y/o con el mantenimiento de su fuente productora.
- ii. El ocho de enero de dos mil diez, la accionante suscribió un contrato marco de préstamo con Volcán Compañía Minera S.A.A. En dicho acuerdo, se precisa que el financiamiento otorgado sería utilizado como capital de trabajo de la actora para el desarrollo de sus actividades económicas. En dicho contexto, la actora sostiene que el financiamiento otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A fue utilizado para adquirir acciones de la empresa no domiciliada Cemento Polpaico S.A., alegando que adoptó la decisión empresarial a efectos de ampliar su giro de negocio hacia la minería no metálica. Ahora bien, dado



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

que es la propia accionante quien expone que el objetivo de dicho financiamiento fue expandir su giro empresarial hacia la minería no metálica, es menester evaluar los medios probatorios que obran en el expediente a fin de corroborar la causalidad de dicha operación.

- iii. En tal efecto, no todo financiamiento destinado a la adquisición de acciones genera intereses deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta, en tanto es necesario que se presenten medios probatorios que de forma razonable demuestren que el gasto en que se incurre contribuiría a la obtención de rentas gravadas, siendo menester acotar que, si bien la regla de causalidad debe ser interpretada de forma amplia, ello no conlleva a afirmar que la potencialidad del gasto resulta ser ilimitada, en tanto toda erogación debe encontrar sustento en evidencia fáctica que respalde su deducción.
- iv. En este orden ideas, la actora adjunta la sesión de directorio, del veintisiete de abril de dos mil once, mediante la cual se habría aprobado por unanimidad adquirir acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A.; no obstante, dicha instrumental carece de mérito probatorio para sustentar la causalidad de los intereses deducidos por Minera Paragsha, en tanto se aprecia que dicha acta corresponde a las sesiones del directorio de Volcán Compañía Minera S.A.A., siendo menester precisar que la vinculación entre ambas empresas no determina que las decisiones empresariales adoptadas por la casa matriz ratifiquen la causalidad de las erogaciones incurridas por una de sus empresas subsidiarias. Asimismo, la accionante presenta el documento denominado “Memoria anual”, en el que constaría que la actora adquirió el 20.63% de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A.; sin embargo, nuevamente se advierte que el referido documento fue emitido por Volcán Compañía Minera S.A.A. y, por ende, no coadyuva a demostrar que dicha adquisición de acciones resultaba ser causal en atención al giro de negocio de la demandante.
- v. Por el contrario, la documentación presentada por la demandante en realidad corresponde a terceros y no contribuye a sustentar la causalidad de dicha operación de financiamiento, en tanto no ofrece indicios razonables que permitan al colegiado superior apreciar que la referida erogación resultaba necesaria para que Minera Paragsha genere mayores rentas gravadas o mantenga la fuente productora de sus rentas.
- vi. Complementando lo expuesto, los medios probatorios adicionales que la actora acompaña a su demanda tales como i) las actas de junta de accionistas de la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

empresa Cemento Polpaico S.A.; **ii)** las notas a los estados financieros de Cemento Polpaico S.A.; **iii)** la elección de los miembros del directorio de la referida empresa no domiciliada; **iv)** el certificado de custodia de acciones de fecha dieciséis de enero de dos mil diecinueve; y **v)** el análisis del flujo de efectivo del préstamo otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A.; no tienen mérito para acreditar la causalidad del financiamiento obtenido por la demandante, toda vez que, a partir de la revisión de dichos medios probatorios, no es posible sustentar que Minera Paragsha adquiriese acciones para desarrollar un proyecto de minería no metálica en beneficio propio.

Pretensión subordinada

- vii. Al respecto, es preciso señalar que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de su modificación, establecía que constituía infracción declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, la redacción de dicho artículo fue modificada con el Decreto Legislativo N.º 1311, del treinta de diciembre de dos mil dieciséis, estableciendo que la referida infracción se comete cuando se declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria.
- viii. Así, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario solo se comete cuando se presenta una declaración que contenga cifras o datos falsos que tengan incidencia directa en el pago de la obligación tributaria, y se descarta su aplicación cuando el error en la determinación no tiene incidencia directa en el pago del tributo, tal como sucede cuando se disminuyen saldos a favor del contribuyente.
- ix. Por ende, la demandante exige que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario sea determinada tomando en cuenta la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N.º 1311, remitiéndose para dichos efectos a lo establecido en el artículo 168 del Código Tributario.
- x. Siendo ello así, se aprecia que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo N.º 1311 (publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

N.º 012-002-0030696 fueron notificadas a la demandante el nueve de octubre de dos mil diecisiete, es decir, con posterioridad a la publicación del referido Decreto Legislativo N.º 1311.

- xi. En dicho contexto, el colegiado superior colige que, en aplicación del artículo 168 del Código Tributario, correspondía dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696 y ordenar a la administración tributaria que reliquide dichos valores tomando en consideración la modificación normativa dispuesta por el Decreto Legislativo N.º 1311, toda vez que a la fecha de entrada en vigencia del citado dispositivo normativo no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siendo menester confirmar este extremo de la resolución materia de grado, que emitió pronunciamiento en el mismo sentido.

SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación

2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido.

2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

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

2.4. Ahora bien, por causal de casación, se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

2.5. De otro lado, atendiendo a que en el caso particular se han declarado procedentes los recursos de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que si por ello se declarasen fundados los recursos, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

Sobre el recurso de casación de la Empresa Minera Paragsha

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales

Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos:

3.1. En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales; y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir, el ámbito **sustantivo** se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito **adjetivo** alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. El derecho al debido proceso adjetivo se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación.

3.2. El Tribunal Constitucional, en el fundamento 48 del Expediente N.º 00023-2005-AI/TC, ha puntualizado que:

*[...] para determinar el contenido constitucional del derecho al debido proceso, podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este 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 las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión **sustantiva**, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. [Énfasis nuestro]*

3.3. Asimismo, en el fundamento 5 del Expediente N.º 3421-2005-PH/TC, se estableció lo siguiente:

*[...] el derecho fundamental al debido proceso no puede ser entendido desde una perspectiva formal únicamente; es decir, su tutela no puede ser reducida al mero cumplimiento de las garantías procesales formales. Precisamente, esta perspectiva desnaturaliza la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, y los vacía de contenido. Y es que el debido proceso no solo se manifiesta en una **dimensión adjetiva** —que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—, sino también en una **dimensión sustantiva** —que protege los*



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

derechos fundamentales frente a las leyes y actos arbitrarios provenientes de cualquier autoridad o persona particular—; en consecuencia, la observancia del derecho fundamental al debido proceso no se satisface únicamente cuando se respetan las garantías procesales, sino también cuando los actos mismos de cualquier autoridad, funcionario o persona no devienen en arbitrarios. [Énfasis nuestro]

3.4. En ese sentido, tenemos que el debido proceso en su dimensión formal o procesal hace referencia a todas las formalidades y pautas que garantizan a las partes el adecuado ejercicio de sus derechos, y dado que el debido proceso no solo requiere de una dimensión formal para obtener soluciones materialmente justas — pues ello no será suficiente—, la dimensión sustantiva, también llamada sustancial, exige que todos los actos de poder —ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales— sean justos, esto es, que sean razonables o respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Por consiguiente, el debido proceso sustantivo se traduce en una exigencia de razonabilidad de todo acto de poder.

3.5. Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que:

Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...]

3.6. El Tribunal Constitucional, en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que:

[El] derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios.

En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a

⁴ ZAVALETA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). *La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica*. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

3.7. Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia.

CUARTO. Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil y vulneración del principio de razonabilidad en la valoración de los medios probatorios que acreditan la causalidad de las operaciones reparadas por la administración tributaria, situación que además vulnera los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución

En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso *sub materia* solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.1. Antes de emitir pronunciamiento respecto de la causal procesal, es necesario precisar que la recurrente respecto de la infracción normativa de carácter procesal sostiene que, en la sentencia de vista, en ningún momento se ha analizado cada prueba presentada por la compañía y si aquellas permitían acreditar la causalidad de las operaciones; la adquisición de acciones empresariales constituye por naturaleza una forma ordinaria de obtener renta gravada, puesto que esta situación permite que la compañía, en su calidad de accionista, pueda obtener dividendos; la compañía cumplió con presentar toda una serie de documentos que acreditaban que efectivamente el préstamo adquirido estuvo dirigido a la obtención de renta gravada, como el contrato de préstamo, adenda al contrato, sesión de directorio, memorial anual y el certificado de posición.

4.2. En ese propósito, tenemos que la sentencia recurrida ha respetado el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, así como los agravios contenidos en el recurso de apelación, la Sala Superior, del primer al noveno considerando, efectúa el desarrollo lógico jurídico vinculado a la pretensión principal, lo que es materia del recurso de casación de la demandante, no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. Además, justifica las **premisas fácticas** (*la materia en controversia radica en determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 026731-2019 ha incurrido en alguna causal que amerite declarar su nulidad, por lo que es menester analizar si los intereses derivados del préstamo celebrado entre la accionante y la empresa matriz otorga el derecho a deducir el crédito fiscal en la determinación del IGV*) y **premisas jurídicas** (*artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta*), que le han permitido llegar a la **conclusión, respecto de la pretensión principal** —extremo desfavorable a la demandante—, de que:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

[...] no todo financiamiento destinado a la adquisición de acciones genera intereses deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto es necesario que se presenten medios probatorios que de forma razonable demuestren que el gasto incurrido contribuiría a la obtención de rentas gravadas, siendo menester acotar que si bien la regla de causalidad debe ser interpretada de forma amplia, ello no conlleva a afirmar que la potencialidad del gasto resulta ser ilimitada, en tanto toda erogación debe encontrar sustento en evidencia fáctica que respalde su deducción; la documentación presentada por la demandante en realidad corresponde a terceros y no contribuye a sustentar la causalidad de dicha operación de financiamiento, en tanto no ofrece indicios razonables que permitan al Colegiado Superior apreciar que la referida erogación resultaba necesaria para que Minera Paragsha genere mayores rentas gravadas o mantenga la fuente productora de sus rentas; de la evaluación conjunta de los documentos presentados por la actora no se aprecia la causalidad de los gastos vinculados al financiamiento otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A. y, por ende, la referida operación no otorga el derecho a deducir el crédito fiscal en los períodos observados, motivo por el que, corresponde confirmar dicho extremo de la resolución materia de grado que arribó a la misma conclusión.

4.3. Ahora bien, sobre la **justificación externa** de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional; además de ser las correctas para resolver lo que ha sido materia de revisión, al haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, cumpliendo así con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observa, entonces, las infracciones al principio de motivación de las resoluciones judiciales.

4.4. La sentencia de vista, en concepto de la empresa recurrente, no analiza cada prueba presentada por la compañía; ante ello, se tiene que el artículo 197 del Código Procesal Civil, señala:

Valoración de la prueba

Artículo 197. Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión”

4.5. Entonces, como se observa del sexto considerando de la sentencia de vista recurrida, la Sala Superior hace referencia al Contrato Marco de Préstamo, del ocho de enero de dos mil dieciséis, celebrado entre la demandante y Volcan Compañía



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

Minera; del mismo modo, en el sétimo considerando, se analiza la sesión de directorio, del veintisiete de abril de dos mil once, así como la “Memoria anual”, en donde consta la adquisición del 20.63% de acciones de la empresa Cemento Polpaico. Incluso, en el octavo considerando, el colegiado de mérito señala:

Complementando lo expuesto, los medios probatorios adicionales que la actora acompaña a su demanda tales como (i) las actas de junta de accionistas de la empresa Cemento Polpaico S.A, (ii) las notas a los estados financieros de Cemento Polpaico S.A, (iii) la elección de los miembros del directorio de la referida empresa no domiciliada (iv) el certificado de custodia de acciones fecha 16 de enero de 2019 y (v) el análisis del flujo de efectivo del préstamo otorgado por Volcán Compañía Minera S.A.A no tienen mérito para acreditar la causalidad del financiamiento obtenido por la demandante, toda vez que a partir de la revisión de dichos medios probatorios no es posible sustentar que Minera Paragsha adquirió acciones para desarrollar un proyecto de minería no metálica en beneficio propio.

4.6. Por tanto, de lo desarrollado precedentemente, se puede observar que la Sala Superior ha cumplido con emitir pronunciamiento respecto de los medios probatorios aportados por la demandante, así como los que aparecen del expediente administrativo, evidenciándose de esa manera que la decisión adoptada por la instancia de mérito se ha pronunciado previo análisis de los documentos más relevantes para el caso concreto, lo que le permitió concluir que, de la evaluación conjunta de dichos medios probatorios, no se apreciaba la causalidad de los pagos vinculados al financiamiento otorgado por Volcan Compañía Minera.

4.7. En cuanto a la alegación sobre que no existe norma que le prohíba presentar documentación emitida por terceros involucrados con la operación que se cuestiona; como se advierte de la sentencia de vista y lo actuado en el proceso, en ningún momento se le ha restringido el derecho a probar, como indebidamente afirma la ahora recurrente; por el contrario, en aplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil, se ha podido valorar toda la documentación aportada al proceso, indicándose en la sentencia de vista, como ya se mencionó, solo las más relevantes. Por lo tanto, resulta errado lo expuesto por la actora.

4.8. En cuanto al contrato de préstamo, adenda al contrato, sesión de directorio, “Memoria anual” y el certificado de posición, documentación que permitiría demostrar que la adquisición de acciones sería una forma de obtener renta gravada, y que la compañía pueda obtener dividendos; como aparece de la conclusión a que se arriba en el octavo considerando de la sentencia de vista cuestionada, la Sala Superior determinó que “de la evaluación conjunta de los documentos presentados



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

por la actora no se aprecia la causalidad de los gastos vinculados al financiamiento otorgado por Volcan Compañía Minera S.A.A.; y por ende, la referida operación no otorga derecho a deducir el crédito fiscal"; por consiguiente, resulta válido lo señalado por la instancia de mérito, pues, al no demostrarse la causalidad de los gastos relacionados con el préstamo y la documentación aportada, aquello no puede considerarse como una afectación a los principios del debido proceso y motivación.

4.9. Entonces, se tiene que la Sala Superior ha cumplido con exponer suficientemente las razones que sustentan la decisión adoptada, observando, cautelando y respetando el derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma y revoca los distintos extremos de la sentencia impugnada. Así pues, las infracciones normativas de carácter procesal devienen **infundadas**.

4.10. Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos, y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados, por lo que se verifica que la sentencia de vista no adolece de una motivación insuficiente, como arguyen los recurrentes.

4.11. Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. En tal sentido, se evidencia que lo que en realidad pretenden los recurrentes es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior, consistente en haber seguido doctrina jurisprudencial vinculante establecida por el Tribunal Constitucional, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

Análisis de las infracciones normativas de índole material del recurso de casación de la empresa demandante

QUINTO. Interpretación errónea del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; vulneración de las normas VIII y IV del título preliminar del Código Tributario y el artículo 74 de la Constitución, pues prohíben crear tributos vía interpretación, así como extender disposiciones tributarias a supuestos distintos; vulneración del principio de reserva de ley, al validar una interpretación restrictiva del literal a del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; vulneración del artículo 74 de la Constitución Política del Estado, específicamente en lo referente al principio de capacidad contributiva; vulneración de los artículos 3, 5 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; vulneración del principio de predictibilidad previsto en el artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General

5.1. Como se observa de las infracciones normativas propuestas, los argumentos que las justifican se encuentran relacionados, pues con ellas se busca que este Tribunal Supremo verifique la causalidad existente en la compra de acciones, y, por ende, que aquello califique como un gasto deducible, además que no se le desconozca el crédito fiscal del IGV como consecuencia de una actividad empresarial habitual, lo que supone que no se deben aplicar las normas que regulan el impuesto a la renta para verificar los requisitos para el goce del crédito fiscal; aduce la recurrente que, por ello, se estarían violando las normas VIII y IV del Código Tributario, y el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Por lo tanto, al haberse interpretado de manera restrictiva el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vulnerándose el principio de predictibilidad, la resolución del Tribunal Fiscal materia de cuestionamiento devendría nula.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

5.2. Las normas cuestionadas por la recurrente en las causales que nos ocupan señalan:

Ley del Impuesto General a las Ventas - Decreto Supremo N.º 055-99-EF

Artículo 18. REQUISITOS SUSTANCIALES

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.

Solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

a) *Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.*

Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N.º 774

Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles.

Código Tributario

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;*

b) *Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; [...].*

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.

Constitución Política del Perú

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.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

[...]

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables”

Artículo 3. Requisitos de validez de los actos administrativos

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

[...]

2. Objeto o contenido. Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.

Artículo 5. Objeto o contenido del acto administrativo

[...]

5.2 En ningún caso será admisible un objeto o contenido prohibido por el orden normativo, ni incompatible con la situación de hecho prevista en las normas; ni impreciso, oscuro o imposible de realizar.

Artículo 10. Causales de nulidad

Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma

5.3. Con relación a la infracción normativa por **interpretación errónea**, la doctrina ha señalado:

Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

[...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁵

Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene.

Acerca de la **aplicación indebida** de una norma material⁶, doctrinariamente se ha señalado que: “hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma”⁷. Similar posición asumen Carlos Calderón y Rosario Alfaro, quienes refieren que: “Existirá aplicación indebida [...] cuando se aplica una norma legal de manera errónea a determinado caso. Hay aquí una norma (la defectuosa) aplicada y una norma (la correcta) que se ha dejado de aplicar”⁸. Asimismo, Jorge Carrión Lugo⁹ precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino además en otros, a saber: “a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto”.

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

⁶ Casación N.º 3820-2014-Lima, emitida con fecha die z de mayo de dos mil diecisiete, por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, cuarto considerando.

⁷ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). *El recurso de casación civil: praxis*. Lima, Cultural Cuzco Editores; p. 62.

⁸ CALDERÓN, Carlos y ALFARO, Rosario (2001). *La casación civil en el Perú: doctrina y jurisprudencia*. Trujillo, Editora Normas Legales; p. 112.

⁹ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). “El recurso de casación”. *Iustitia et Ius*, año 1, N.º 1; pp. 33 y 34.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

5.4. Estando a ello, es conveniente describir lo actuado en el trámite administrativo considerado por las instancias de mérito. Así, se tiene que:

- a) Mediante Carta N.º 160011536640-01-SUNAT y Requerimiento N.º 0121160000781, notificados el veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis, la administración tributaria informó a la empresa minera Paragsha S.A.C. el inicio del procedimiento de fiscalización a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por concepto del IGV de enero a setiembre de dos mil doce.
- b) Como resultado del procedimiento de fiscalización, la administración tributaria reparó el crédito fiscal del IGV de los periodos tributarios de febrero a setiembre de dos mil doce por intereses de préstamos recibidos para la compra de acciones de una empresa no domiciliada en el Perú, por no guardar relación con la generación de renta de fuente peruana.
- c) Consecuentemente, se emitieron las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0080009 y N.º 012-003-0069017, del veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete.
- d) Asimismo, se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696, del veintinueve de setiembre de dos mil diecisiete.
- e) No estando de acuerdo con ello, la recurrente interpuso recurso de reclamación. Este fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N.º 0250140024673/SUNAT, del treinta de abril de dos mil dieciocho.
- f) Posteriormente, la demandante interpuso recurso de apelación, el mismo que fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 02673-11-2019, que resolvió confirmar la resolución impugnada.

5.5. Como se observa del recurso de casación de la empresa demandante, uno de los argumentos de la recurrente consiste en que la Ley del Impuesto a la Renta no sería aplicable al caso de autos; al respecto, cabe indicar que, como se ha



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

desarrollado en la Casación N.º 19637-2019 Lima¹⁰, en nuestro ordenamiento no existe una referencia expresa sobre lo que debemos asumir por interpretación ni acerca de los métodos de interpretación que deben ser utilizados en el proceso interpretativo. Se suele mencionar a los clásicos métodos de interpretación desarrollados por Savigny: literal, histórico, teleológico-finalista, sistemático¹¹; no obstante, debemos señalar que este catálogo no constituye un enunciado *numerus clausus*, sino un espacio abierto en el que pueden incluirse otros métodos o criterios o técnicas de interpretación¹².

No obstante, en un Estado constitucional, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes, deben necesariamente

¹⁰ En estos párrafos, seguimos las ideas planteadas en el voto singular del señor Juez Supremo Bustamante del Castillo en la referida sentencia de casación, dictada por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República el nueve de agosto de dos mil veintidós.

¹¹ §4. *Principios de interpretación constitucional*

12. *Reconocida la naturaleza jurídica de la Constitución del Estado, debe reconocerse también la posibilidad de que sea objeto de interpretación. No obstante, la particular estructura normativa de sus disposiciones que, a diferencia de la gran mayoría de las leyes, no responden en su aplicación a la lógica subsuntiva (supuesto normativo - subsunción del hecho - consecuencia), exige que los métodos de interpretación constitucional no se agoten en aquellos criterios clásicos de interpretación normativa (**literal, teleológico, sistemático e histórico**) [...]* [Énfasis nuestro]

Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 05854-2005-PA/TC, del ocho de noviembre de dos mil cinco.

¹² Dentro de las técnicas interpretativas, Guastini señala las siguientes:

- I. *Dos tipos fundamentales de interpretación*
- II. *La interpretación declarativa*
 1. *El argumento del lenguaje común*
 2. *El argumento a contrario como argumento interpretativo*
 - a) *El argumento a contrario como argumento productor*
 - b) *El argumento a contrario y lagunas del derecho*
- III. *La interpretación correctora en General*

La argumentación de la interpretación correctora
La intención del Legislador
- IV. *La interpretación extensiva*
 1. *El argumento a simili*
 2. *El argumento a fortiori*
- V. *La interpretación restrictiva*

El argumento de la disociación
- VI. *Otras técnicas de interpretación correctora*

La interpretación sistemática
La interpretación adecuada
- VII. *Interpretación "histórica" e interpretación evolutiva*

GUASTINI, Riccardo (1999). *Estudios sobre la teoría de la interpretación jurídica*. México D.F., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; p. 25.

<http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/10567>



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

sujetarse, entre otros, a la Constitución Política del Estado y al respeto de los principios y derechos fundamentales¹³.

5.6. Asimismo, la interpretación sistemática es entendida como “toda interpretación que deduzca el significado de una disposición de su colocación en el “sistema” del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de disposiciones que disciplinan a una determinada materia o una determinada institución”¹⁴. De esta forma, se desprende que este método interpretativo puede dividirse en dos distintos: por un lado, el *método sistemático por ubicación de la norma*, que da significado a la norma “por la aplicación del contexto de las normas dentro de las cuales se halla ubicada la que estamos interpretando”¹⁵, esto es, teniendo en consideración el subsistema en que se encuentra; y el *método sistemático por comparación con otras normas*, en el que “se interpreta una norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas de su mismo conjunto normativo pero que no quedan

¹³ La Corte Constitucional colombiana señala al respecto en la Sentencia C-054/16:

10. La Corte advierte, en este orden de ideas, que los métodos tradicionales de interpretación son, al menos en su versión original del siglo XIX, funcionales a la mencionada concepción de la actividad legislativa. Esto es así si se tiene en cuenta que los mismos están basados en la supremacía de la actividad del legislador y la mencionada inexistencia de parámetros superiores a la legislación.

En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado [...].

En suma, los métodos tradicionales de interpretación están basados en el reconocimiento del carácter incuestionado de la actividad de producción normativa a cargo del legislador, fundada a su vez en la titularidad de soberanía que el adscribe el modelo contractualista clásico de justificación del poder político. Esta justificación, como es sencillo observar, contrasta con los fundamentos del constitucionalismo contemporáneo, que impone a la Carta Política y en particular a los derechos fundamentales, como límite y parámetro obligatorio de la función legislativa.

¹⁴ GUASTINI, *op. cit.*, p. 43

¹⁵ RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; p. 117.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

claramente expresados en ella¹⁶, como es el caso cuando se recurre a otras normas del sistema jurídico¹⁷.

5.7. Estando a ello, el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, relacionado con los requisitos sustanciales para el crédito fiscal, establece que:

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta [...]

Concuerda con ello el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado con el gasto:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

De esa manera, se evidencia que la Ley del Impuesto a la Renta sí resulta aplicable para determinar la validez del crédito fiscal, pues es la propia Ley del Impuesto General a las Ventas la que remite a dicha norma para que se analicen y/o complementen los requisitos sustanciales del crédito fiscal. Entonces, resulta errado lo afirmado por la empresa recurrente en el sentido de que la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable a los presupuestos de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, dicha remisión tampoco constituye una exigencia arbitraria, como lo indica la empresa. Ahora, si bien es cierto la Ley del Impuesto General a las Ventas tiene sus propios principios y reglas, esto no limita la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta al supuesto previsto por el artículo 18 de aquella.

5.8. En el recurso de casación de la demandante, se sostiene que en el Informe N.º 151-2019-SUNAT/7T0000 se habrían analizado e interpretado los alcances del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV; sin embargo, no debe perderse de vista que aquel informe administrativo no es vinculante para esta Sala Suprema, por lo que lo expuesto relacionado con dicho informe debe desestimarse.

¹⁶ *Ibidem*, p. 115.

¹⁷ Casación N.º 7752-2020 LIMA, dictada por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, con fecha once de agosto de dos mil veintidós.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

5.9. Por otro lado, es necesario tener en consideración que, dentro del marco de un Estado constitucional de derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual en su artículo 29 (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.***

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 9¹⁸ de la mencionada convención y en el artículo 74¹⁹ de la Constitución Política del Estado, concibiéndose este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

5.10. 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 al que pertenece. Interpretar la norma 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, ya que forma parte de un todo y no puede tener un significado distinto de las demás normas, sino que, sobre todo, debe ser racional, coherente y objetivo.

¹⁸ **Convención Americana de Derechos Humanos**

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.

¹⁹ **Constitución Política del Estado**

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 20700-2022
LIMA

5.11. Al respecto, esta Sala Suprema debe tener en consideración que para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta “los gastos necesarios para producir y mantener su fuente”, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, es importante señalar que a fin de acreditar el principio de causalidad ante la administración tributaria respecto de la compra de acciones de la empresa Polpaico S.A., para la utilización del crédito fiscal, y esta califique como un gasto deducible conforme a lo regulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente presentó los siguientes documentos:

- (i) Contrato de préstamo del ocho de enero de dos mil diez, mediante el cual la empresa Volcan Compañía Minera y la ahora demandante acordaron que su empresa vinculada le efectuaría un préstamo de dinero a cambio del pago de intereses.
- (ii) Adenda del contrato, del seis de enero de dos mil doce, en donde se acordó modificar las cláusulas tercera y cuarta ampliando el plazo de vigencia a dos años.
- (iii) Sesión de directorio del veintisiete de abril de dos mil once, en donde se acordó la compra de acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A.
- (iv) Memoria anual en donde consta que en el año dos mil once se adquirió el 20.63% de acciones de Cemento Polpaico S.A.
- (v) Certificado de posición, del dieciséis de enero de dos mil diecinueve, emitido por el Banco de Chile a favor de la demandante.

5.12. Así, cabe recalcar que el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece claramente una remisión a la Ley del Impuesto a la Renta para determinar los requisitos del crédito fiscal; entonces, a efectos de verificar si se cumple con el principio de causalidad, se tiene que, del contrato de préstamo y de su adenda, lo único que se demuestra es la existencia del préstamo con su vinculada Volcan Compañía Minera; de la sesión de directorio como de la “Memoria anual” se aprecia que la misma se vincula directamente con la empresa Volcan Compañía Minera y no al grupo de empresas que la conforman; y en



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

cuanto al certificado de posición, dicho documento por sí solo no demuestra la causalidad originada por el comentado préstamo, pues, como se ha señalado, los documentos antes señalados se relacionan con la empresa vinculada.

Por lo tanto, de aquellas instrumentales, no se logra vislumbrar que el aludido préstamo haya sido con el objeto de adquirir —en forma directa— las acciones de la empresa Cemento Polpaico S.A., por lo que, atendiendo a ello, no se cumple con el presupuesto dado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se señala que “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente”; esto es, con los documentos citados, no se demuestra que el comentado préstamo haya servido para que la empresa demandante genere mayores rentas gravadas o mantenga su fuente productora de rentas.

5.13. Por consiguiente, de lo señalado en los párrafos precedentes, se observa que al momento de dictarse la sentencia de vista en ningún momento se ha inaplicado lo dispuesto en las normas IV y VIII del Código Tributario ni el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, debido a que la aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta surgió como consecuencia de la propia remisión a la que hace mención el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que no se vulnera el principio de la capacidad contributiva de la empresa demandante. Además de ello, la resolución del Tribunal Fiscal materia de cuestionamiento del presente proceso contencioso administrativo respeta los presupuestos dados en la Ley N.º 27444, relacionados con la validez de los actos administrativos. Por tanto, al no evidenciarse causales de nulidad, las infracciones normativas materia de análisis deben declararse **infundadas**.

SEXTO. Vulneración de la regla jurisprudencial vinculante 5.2.1 contenida en la Casación N.º 4392-2013 Lima

6.1. Como se desprende de los argumentos de la causal que nos ocupa, la empresa recurrente considera que al momento de emitirse la sentencia de vista se habría efectuado una interpretación restrictiva del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, circunstancia que vulnera el precedente vinculante dado en los puntos 5.2.1 y 5.2.2 de la Casación N.º 4392-2013-Lima.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

6.2. Acerca de ello, en primer término, se debe indicar que la mencionada casación ha sido dejada sin efecto mediante la Casación N.º 6619-2021-Lima, del doce de enero de dos mil veintitrés, tal como se observa de su punto 5.4.5, en donde también se fijaron nuevos precedentes vinculantes, entre ellos:

5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

6.3. Por lo tanto, tal como se ha señalado en el quinto considerando de la presente casación, la sentencia de vista que se cuestiona en ningún momento ha sido emitida en forma arbitraria ni se ha realizado una interpretación restringida del literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas cuando remite a la Ley del Impuesto a la Renta, sino que, por el contrario, la interpretación dada ha sido acorde a lo que dicha norma prescribe, esto es, remitir a la Ley del Impuesto a la Renta para complementar la regulación de los requisitos sustanciales para acceder al crédito fiscal. En consecuencia, la interpretación que aparece en la resolución recurrida respeta lo previsto en la norma VIII del Código Tributario. De esa manera, se puede concluir que la causal materia de análisis también debe declararse **infundada**.

Sobre los recursos de casaciones de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas

SÉPTIMO. Vulneración de las normas que regulan la cosa decidida; indebida motivación de la sentencia de segundo grado; inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

En primer lugar, cabe mencionar que en el recurso de casación de la SUNAT, dicha entidad propone como causal la “vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo 12 del Texto único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial”; sin embargo, en el auto calificadorio del mencionado recurso solamente se ha considerado “Indebida motivación de la sentencia de



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

segundo grado”, por lo que el pronunciamiento de esta Sala Suprema se dará en función de las normas inicialmente señaladas.

Asimismo, en cuanto a la “vulneración de las normas que regulan la cosa decidida” propuesta por la SUNAT, se advierte que aquella entidad sustenta su causal en lo que contiene el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y en lo regulado en el artículo VII del título preliminar y el artículo 121 del Código Procesal Civil; por lo que esta Sala Suprema emitirá pronunciamiento atendiendo a dichas normas.

Por otro lado, se evidencia de las infracciones normativas propuestas por la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas que las mismas guardan relación, pues con las causales propuestas las aludidas entidades ponen de manifiesto ante este Tribunal Supremo que, en el caso de autos, la empresa demandante no habría solicitado la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N.º 1311; además que correspondía aplicar el artículo 168 del Código Tributario.

Sobre la causal procesal denunciada por la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas

7.1. Sobre la vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo 12 del Texto único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y atendiendo a lo señalado en los puntos 3.1 al 3.7 de la presente casación, se tiene que uno de los argumentos expuestos por la **SUNAT** en su recurso de casación consiste en que en la sentencia de vista no habría realizado un análisis de la aplicación de las normas en el tiempo. Para evaluar ello, se debe tener presente lo que aparece en el undécimo y en el décimo tercer considerando de la sentencia recurrida:

UNDÉCIMO. Al respecto, es preciso señalar que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, antes de su modificación, establecía que constituía infracción declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, la redacción de dicho artículo fue modificada a través del Decreto Legislativo N.º 1311 del 30 de diciembre de 2016, estableciendo que la referida infracción se comete cuando se declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria.

Así, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario solo se comete cuando se presenta una declaración que contenga cifras o datos falsos que tengan



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

incidencia directa en el pago de la obligación tributaria, descartándose su aplicación cuando el error en la determinación no tiene incidencia directa en el pago del tributo, tal como sucede cuando se disminuyen saldos a favor del contribuyente. [...]

DÉCIMO TERCERO. Siendo ello así, se aprecia que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696 fueron notificadas a la demandante con fecha 09 de octubre de 2017, es decir, con posterioridad a la publicación del referido Decreto Legislativo 1311. En dicho contexto, se colige que en aplicación del artículo 168° del Código Tributario, correspondía dejar sin efecto las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696 y ordenar a la Administración Tributaria reliquide dichos valores tomando en consideración a la modificación normativa dispuesta por el Decreto Legislativo N.º 1311, toda vez que a la fecha de entrada en vigencia del citado dispositivo normativo no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo menester confirmar este extremo de la resolución materia de grado que emitió pronunciamiento en el mismo sentido.

7.2. De esa manera, se evidencia que la conclusión a que arribó la instancia de mérito surgió como consecuencia de un análisis de las normas en el tiempo, esto es: lo contenido en el texto original del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, el texto modificado por el Decreto Legislativo N.º 1311 y lo que comprende el artículo 168 del mismo código.

7.3. Asimismo, la SUNAT considera que la Sala Superior no se habría pronunciado sobre la tesis de interpretación histórica planteada en el escrito de contestación respecto del artículo 168 del Código Tributario, reiterada en su recurso de apelación de sentencia; y que se ha citado la Casación N.º 2448-2014, que no tiene la calidad de precedente vinculante. Acerca de ello, en el duodécimo considerando de la sentencia de vista, se lee:

DUODÉCIMO. En dicho contexto, el artículo 168° del Código Tributario dispone que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución. En este contexto, es de considerar que, en aplicación del artículo 168° del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario benefician a los contribuyentes cuando no existe un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción que fue sujeta a una modificación normativa.

A mayor abundamiento, la Corte Suprema a través de la Sentencia de Casación N.º 2448-2014-Lima ha precisado que:

si bien la referida norma contempla para el ámbito tributario la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución; debiendo considerarse que, cuando se hace referencia a “trámite” se entiende a las sanciones



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva.

7.4. Entonces, como se observa del primer párrafo del duodécimo considerando, la instancia de mérito ha cumplido con analizar el artículo 168 del Código Tributario, norma que regula la “irretroactividad de las normas sancionatorias” y que se vincula con la aplicación del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis, y que ha sido materia de discusión ante dicha Sala Superior. Asimismo, si en la sentencia de vista se ha citado la Casación N.º 2448-2014-Lima, se ha efectuado con el objeto de justificar o describir lo que comprende el término “trámite” en un procedimiento administrativo tributario; por lo que, para obtener una definición o un concepto respecto de alguna etapa de un procedimiento administrativo o algún término en específico, no es necesario que se cuente con un precedente vinculante formalmente establecido.

7.5. Por su parte, la SUNAT, para justificar su posición, en su recurso de casación cita la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 02310-2020-PA/TC; sin embargo, aquello corresponde a una sentencia interlocutoria del Tribunal Constitucional en donde se ha señalado en el punto 6 lo siguiente:

[...] el presente recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, en la medida en que la retroactividad benigna a la que hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, más no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria.

Incluso, dicho tribunal en el aludido proceso constitucional ha establecido que no se ha cumplido con agotar la vía previa; por lo tanto, lo resuelto en el referido proceso de amparo no es idéntico al caso que no ocupa.

7.6. Finalmente, en cuanto a la afectación de la cosa decidida, se advierte que la SUNAT cuestiona lo que aparece en el duodécimo y décimo tercer considerando de la sentencia de vista, señalando que la empresa demandante no acusó la aplicación retroactividad benigna del Decreto Legislativo N.º 1311 en ninguna etapa del procedimiento administrativo, sino que aquello recién surgió con la interposición de la demanda. Pero, referente a aquel argumento, la instancia de mérito en el décimo considerando sostuvo lo siguiente:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

DÉCIMO. DE LA PRETENSIÓN SUBORDINADA

Sobre el particular, la actora postula como pretensión subordinada que se declare la nulidad de las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696, advirtiéndose que el A quo amparó dicha pretensión aplicando el principio de retroactividad benigna.

No obstante, dicho extremo de la resolución materia de grado ha sido apelado por la Administración Tributaria y el MEF, quienes alegan que no correspondía emitir pronunciamiento con relación a la aplicación del principio de retroactividad benigna debido a que dicho aspecto no fue materia controvertida durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario.

Sobre el particular, este Colegiado considera importante destacar que el proceso contencioso administrativo es uno de plena jurisdicción, cuya finalidad según el artículo 1º de la Ley 27584 no se limita al control jurídico que efectúa el Poder Judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública, sino que además busca dar efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados.

[...]

Por tanto, este Colegiado estima que sí debe emitir pronunciamiento acerca de la validez de las Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0030689 a 012-002-0030696, siendo que en el caso materia de autos corresponde analizar si las referidas multas deben ser reliquidadas en aplicación del principio de retroactividad benigna.

Entonces, de lo que aparece en el comentado décimo considerando, la Sala Superior sustentó su decisión atendiendo a lo que implica un pronunciamiento de plena jurisdicción y lo regulado en el artículo 1 de la Ley N.º 27584, y concluyó que lo que se busca es dar efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados. Por lo tanto, no se verifica afectación alguna a la cosa decidida, como se ha afirmado, y en consecuencia la infracción de carácter procesal denunciada por la Sunat debe declararse **infundada**.

7.6. En cuanto a la infracción normativa de carácter procesal denunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, aquella entidad sostiene que en la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311 se señala que el principio de retroactividad benigna no es aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria; por lo que, si la comisión de la infracción fue el día doce de abril de dos mil doce, resultaba aplicable la norma vigente a dicha fecha. Al respecto, como aparece en el décimo tercer considerando, la Sala de mérito concluye que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo antes acotado no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues las resoluciones de multa fueron notificadas a la demandante el nueve de octubre de dos mil diecisiete, esto es, durante la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1311.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

7.7. Por consiguiente, como se desprende de los argumentos expuestos en la sentencia de vista, el colegiado superior basó su razonamiento en el momento en que se efectuó la notificación de las resoluciones de multa, considerando para ello lo establecido en la Casación N.º 2448-2014-Lima, cuando hace referencia a lo que implica el término “trámite”; de esa forma, se evidencia que la Sala de mérito no aplicó en forma retroactiva el Decreto Legislativo N.º 1311, sino que por el contrario se aprecia que efectuó una aplicación de la norma de acuerdo a la vigencia de la misma en el tiempo, considerando la fecha en que se realizaron las notificaciones de las multas a la contribuyente. Por lo tanto, se puede establecer que al momento de dictarse la sentencia de vista no se ha vulnerado el principio de motivación, como lo alega el Ministerio de Economía y Finanzas, por lo que la infracción normativa de carácter procesal también debe declararse **infundada**.

Sobre las infracciones normativas de carácter material

OCTAVO. Interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario; inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y de la norma X del título preliminar del Código Tributario respecto a la aplicación inmediata de la ley tributaria; inaplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

8.1. Las infracciones normativas propuestas por las entidades recurrentes guardan relación entre sí, debido a que consideran que, al momento de dictarse la sentencia de vista, se habría efectuado una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N.º 1311, con relación a lo que regula el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, circunstancia que contraviene lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú y el artículo 168 del código acotado.

8.2. Estando a ello, conviene citar lo que prescriben las normas de las infracciones normativas materia de análisis:

Constitución Política del Perú

Artículo 103. Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

La Constitución no ampara el abuso del derecho.

Código Tributario

NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen 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.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

Artículo 168. IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS

Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

Artículo 178. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. ()*

() Numeral 1) modificado por el Artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el 30 diciembre 2016, cuyo texto es el siguiente:*

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

8.3. Cabe indicar que el artículo 103 de la Constitución Política del Estado acoge la teoría de los hechos cumplidos, la misma que plantea que estamos ante una situación de irretroactividad cuando la nueva norma pasa a regir inmediatamente los hechos no cumplidos de las relaciones existentes, a partir de la oportunidad en que aquella entre en vigencia; y la situación es de retroactividad, si los hechos ya



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

cumplidos son revisados en virtud de la norma posterior.²⁰ Para reforzar dicho mandato, se tiene el artículo 109 de la Carta Magna, que indica: “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”.

8.4. Por su parte, la norma X del título preliminar del Código Tributario reconoce, en el mismo sentido que las citadas normas constitucionales, la aplicación inmediata de la norma —sin hacer mención a si regulan aspectos sustantivos, formales o procesales—, pero reconoce la salvedad de que la misma ley pueda postergar su vigencia en todo o en parte, de modo que esta norma sustenta igualmente la teoría de los hechos cumplidos.

8.5. Así, como se ha desarrollado en la Casación N.º 10160-2021-Lima, dictada por esta Sala Suprema, con relación a la teoría de los hechos cumplidos —acogida en nuestro sistema jurídico—, el intérprete constitucional explica que cuando una nueva norma entra a regular una relación o situación jurídica, derogando la norma reguladora anterior, “suele suceder que durante cierto periodo se produce una superposición parcial entre la antigua y la nueva norma”, y que para resolver este problema el jurista Diez Picazo sostiene que la ley que entra en vigor debe ser aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho. El autor citado distingue que “la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos *ex nunc* no implicaría, en puridad de conceptos, retroactividad alguna”²¹.

El Tribunal Constitucional respecto a la teoría de los hechos cumplidos, enfatiza en su Sentencia N.º 316-2011-PA/TC (fundamento 26) que “[...] la teoría de los hechos cumplidos implica que la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor, debiendo ser aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad”. Conviene acotar, por último, que, con relación a la teoría en cuestión, el artículo III del título preliminar del Código Civil establece la aplicación de la ley a las

²⁰ NIEVES MUJICA, Javier (2009). *Introducción al derecho laboral*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

²¹ Tal como se cita en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 02-2006-PI/TC, publicada en su portal institucional el nueve de agosto de dos mil siete; fundamento 11.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, esto es, a aquellas relaciones y situaciones jurídicas producidas durante su vigencia, así como a las consecuencias de las mismas.

8.6. Estando a ello, cabe remarcar que el treinta de diciembre de dos mil dieciséis se publicó el Decreto Legislativo N.º 1311, norma que modifica, entre otras, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme al siguiente detalle:

Texto original	Texto modificado
<i>1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</i>	<i>1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que <u>influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria</u>; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</i>

8.7. Ahora bien, para determinar si en el caso concreto se ha efectuado una retroactividad benigna, como afirman las entidades recurrentes, es conveniente describir lo desarrollado en la Casación N.º 2448-2014-Lima, pues, en su noveno considerando, se analiza lo que comprende el término “trámite”, presupuesto previsto en el artículo 168 del Código Tributario:

NOVENO: Sobre ello, tenemos que el texto del artículo 168 del Código Tributario, establece: “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”. En tal sentido, si bien la referida norma contempla para el ámbito tributario la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución; debiendo considerarse que, cuando se hace referencia a “trámite” se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

8.8. De esta manera, habiéndose establecido que en un procedimiento administrativo tributario se considera “trámite” cuando la administración tributaria cumple con notificar las respectivas resoluciones de multa, en el presente caso, las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0030689 a N.º 012-002-0030696 fueron notificadas a la contribuyente el día nueve de octubre de dos mil diecisiete; entonces, atendiendo al principio de aplicación inmediata de la norma, previsto en el artículo 109 de la Constitución Política del Estado, al momento en que se efectuó la comentada notificación, ya se encontraba vigente el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1311; por lo tanto, es evidente que al momento de emitirse la sentencia de vista, en ningún momento se ha convalidado la aplicación de retroactividad benigna en el caso concreto.

8.9. Siendo esto así, se desprende que en la sentencia de vista en ningún momento se ha efectuado una interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario. Más aún, como se ha señalado anteriormente, no se ha aplicado el Decreto Legislativo N.º 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, sino, como ya se ha mencionado, se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma en el tiempo; de esa manera, se advierte que no se han vulnerado las normas constitucionales ni legales contenidas en el Código Tributario denunciadas por los recurrentes SUNAT y Ministerio de Economía y Finanzas. En consecuencia, estas denuncias de infracción deben declararse **infundadas**.

III. DECISIÓN

Por tales consideraciones, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por **i)** el representante de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, del quince de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos diecisiete a novecientos treinta y ocho); **ii)** el Procurador Público Adjunto del **Ministerio de Economía y Finanzas**, en **representación del Tribunal Fiscal**, del dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos sesenta y nueve a novecientos ochenta y uno); y **iii)** la **Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada**, del dieciséis de junio de dos mil veintidós (fojas novecientos ochenta y tres a mil setenta y seis). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 20700-2022
LIMA

número veintiuno, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil veintidós (fojas ochocientos noventa y siete a novecientos ocho), expedida por la Sexta Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Empresa Minera Paragsha Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

RPT/led