



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

TEMA: PRESUNCIÓN DE VERACIDAD

SUMILLA: En virtud del principio de verdad material, las actuaciones probatorias de las autoridades administrativas deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo dichos hechos hayan sido alegados y, en su caso, probados por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, este principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material), de lo que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados. Asimismo, por el principio de presunción de veracidad, en todo procedimiento administrativo debe presumirse que los documentos presentados y las declaraciones juradas formuladas por los administrados se encuentran con arreglo a ley y responden a la verdad de los hechos que afirman; sin embargo, dicha presunción de veracidad no tiene un carácter absoluto, dado que la sola existencia de una prueba en contra de lo afirmado por el administrado en las declaraciones juradas o de lo indicado en los documentos presentados, obliga a la administración pública a abandonar la precitada presunción administrativa. Finalmente, no resultan aplicables las normas que restrinjan el derecho de los contribuyentes a un procedimiento que dure un plazo razonable. Por lo tanto, en el caso, no corresponde la aplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230, vigente a partir del 13 de julio de 2014, en tanto dicha norma prolonga la aplicación de intereses moratorios por encima del plazo legal para resolver, en aquellos recursos que se encontraban en trámite al momento de la entrada en vigencia de dicha norma.

PALABRAS CLAVE: reparo de gastos por *time sheet*, presunción de veracidad, deducciones por reparos provenientes de ejercicios anteriores, intereses moratorios por exceso del plazo para resolver el recurso de apelación



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

Lima, dieciséis de marzo de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, interponen recursos de casación **i)** la empresa demandante Tecpetrol del Perú S.A.C., mediante escrito del trece de agosto de dos mil veintiuno (folios 432-458 del EJE¹), **ii)** la entidad codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del doce de agosto de dos mil veintiuno (folios 374-397), y **iii)** el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del doce de agosto de dos mil veintiuno (folios 399-427); contra la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del treinta de julio de dos mil veintiuno (folios 351-370), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del catorce de mayo de dos mil veintiuno (folios 227-246), que declaró fundada en parte la demanda con relación a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver la apelación e infundada respecto a los demás extremos.

Antecedentes

¹ Expediente Judicial Electrónico.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

Demanda

El veinticuatro de octubre de dos mil diecinueve (folios 46-98), la demandante **Tecpetrol del Perú S.A.C.** interpuso demanda contencioso administrativa.

Señaló las siguientes pretensiones:

- **Primera pretensión principal:** La declaración de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05550-1-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 01501400010873, respecto al reparo de gasto por *time sheet* ascendente a US\$ 195,560.00 (ciento noventa y cinco mil quinientos sesenta dólares americanos con cero centavos), por haber incurrido en causal de nulidad al haber vulnerado los principios de impulso de oficio, verdad material, presunción de veracidad y presunción de licitud.
- **Segunda pretensión principal:** Por plena jurisdicción, se declare que Tecpetrol del Perú S.A.C. dedujo correctamente el gasto por *time sheet* ascendente a US\$ 195,560.00 (ciento noventa y cinco mil quinientos sesenta dólares americanos con cero centavos).
- **Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Se ordene la restitución de monto pagado más los intereses legales, en el supuesto que, a la fecha de la emisión de la sentencia, se haya ejecutado la cobranza coactiva.
- **Tercera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05550-1-2019, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 01501400010873, respecto a las deducciones a la renta imponible del impuesto a la renta del ejercicio 2007, provenientes de las fiscalizaciones efectuadas en los ejercicios 2002 y 2003, detalladas en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0026165 y avaladas en la Resolución de Intendencia N.º 0150140010159, por haber incurrido en la causal de nulidad establecida en el numeral 1 del artículo 10



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, al haberse vulnerado el principio de legalidad.

- **Cuarta pretensión principal:** Solicita la emisión de un pronunciamiento de plena jurisdicción, para que se declare que no corresponde a la administración tributaria realizar deducciones a la renta imponible del impuesto a la renta del ejercicio 2007 provenientes de las fiscalizaciones efectuadas en los ejercicios 2002 y 2003, toda vez que Tecpetrol del Perú S.A.C. reconoció oportunamente —en los ejercicios correspondientes— tales conceptos como gasto en su totalidad.
- **Pretensión subordinada:** Solicita se ordene a la administración tributaria recalcular los intereses de la deuda tributaria, excluyendo aquellos que se hayan generado como consecuencia de la demora en exceso de la administración tributaria para resolver el recurso de apelación.

Los argumentos de la demanda son los siguientes:

Del reparo por los gastos de *time sheet*

- a) La demandante señala que es una empresa vinculada a Tecpetrol Argentina², por lo que celebró con esta un contrato de prestaciones de servicios, vigente hasta el 31 de diciembre del 2020, para que le preste diversos servicios vinculados a la asistencia en el manejo administrativo y operativo.
- b) Afirma que entre dichos servicios se encuentra la asistencia en las áreas de contabilidad y finanzas. Así, los pagos efectuados a Tecpetrol S.A. en virtud del referido contrato cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al contribuir con el mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas, por lo que resulta plenamente deducible.

² Tecpetrol S.A.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- c) Alega que ha presentado contrato de prestación de servicios, correos electrónicos de coordinación, notas de débito y un estudio técnico de precios de transferencias del ejercicio dos mil siete, que acreditarían el servicio de asistencia en el manejo administrativo y operativo prestado, y que, en su escrito de ampliación del reclamo, presentó declaraciones juradas de diversos trabajadores que prestaron los servicios de asistencia técnica, los cuales no han sido valorados; de esta manera, se vulnera el artículo 25 del Código Tributario.

En cuanto a la vulneración de los principios de impulso de oficio y verdad material

- d) La demandante sostiene que la administración tributaria, pese a la documentación presentada, ha reparado los gastos por *time sheet*, sin embargo, en aplicación de los citados principios, debió precisar qué documentos eran los que requería a fin de acreditar el gasto. Asimismo, no ordenó ninguna prueba de oficio, pues si consideraba que las pruebas presentadas no eran suficientes o no le permitían resolver de manera clara, correspondía que les requiera la información adicional necesaria.

De las deducciones por reparos en el ejercicio anterior

- e) La demandante sostiene que la administración tributaria efectuó deducciones a la renta imponible del impuesto a la renta del 2007, provenientes de las fiscalizaciones efectuadas en los ejercicios 2001, 2002, 2003, detalladas en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0026165 y avaladas en la Resolución de Intendencia N.º 01500140010159, al haberse iniciado en el ejercicio 2004 la etapa de explotación comercial.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- f) En esa línea, afirma que la administración tributaria imputó a su empresa la inclusión ilegal de gastos preoperativos referidos al lote 88 durante los ejercicios 2002 y 2003, pues, en opinión de la administración, la empresa no debió incluir este tipo de gastos en las referidas declaraciones juradas, toda vez que el artículo 53 de la Ley de Orgánica de Hidrocarburos señala expresamente que este tipo de gastos se debe deducir recién en la etapa de explotación.
- g) Señala que la SUNAT hace mal en basar su reparo en la suposición de que todos los gastos incurridos en dicha etapa constituyen necesariamente gastos de exploración y desarrollo sin considerar la evidente necesidad del operador de incurrir a su vez en gastos administrativos, por lo que realiza una interpretación extensiva de la norma al aplicar sus alcances a conceptos no establecidos en ella.

Respecto a los intereses moratorios por la demora en exceso en resolver la apelación

- h) El Tribunal Fiscal ha excedido en 4 años y 10 meses aproximadamente el plazo que la ley establece para resolver su recurso de apelación, por lo que su deuda tributaria se ha incrementado exponencialmente; no considera justo que deba pagar intereses moratorios por el exceso del plazo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver.

Contestaciones de la demanda

El diez de diciembre de dos mil diecinueve, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada infundada (folios 109 -122), con los siguientes argumentos:

- a) De la revisión de los medios probatorios presentados por la demandante, no se advierte mayor detalle; tampoco ha presentado documentación que



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

permita verificar que los gastos observados cumplan con el principio de causalidad. Si bien la demandante señala que las notas de débito cumplen con las formalidades exigidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago y la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no podría desconocerse el gasto; se debe señalar que no se ha desconocido la veracidad de dicho documento, sino solo que no acredita la causalidad, pues para ello importaba la presentación de documentos adicionales que ayuden a verificar la relación del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente y si el mismo resultaba necesario, lo que la demandante no pudo acreditar.

- b)** Con relación a los principios de presunción de veracidad y presunción de licitud, denunciados por la demandante, señala que ni la administración ni el Tribunal Fiscal han señalado que los documentos presentados por la demandante son falsos; lo que han señalado y así lo han sustentado es que los mismos no sustentan la casualidad del gasto, pues tales documentos no ofrecen los elementos necesarios para que resulten concluyentes como pruebas únicas que sirvan de sustento. Esta situación no vulnera los principios denunciados por la demandante.
- c)** El valor emitido por el ejercicio 2001 no fue impugnado por la demandante; por tanto, el reparo que llevó a la deducción por los reparos efectuados en ejercicio anterior tiene la calidad de cosa decidida. Por tanto, no puede pretender cuestionarlo en este proceso, tanto más si la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4992-1-2019 es objeto de un proceso judicial en otro expediente judicial.
- d)** Con relación a los intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación, señala que hasta la entrada en vigencia de la Ley N.º 30230 no existía norma que disponga la suspensión de los intereses moratorios por el exceso de plazo para resolver por parte del Tribunal Fiscal; fue recién con la entrada en vigencia de dicha norma que se dispuso tal suspensión.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

El trece de diciembre de dos mil diecinueve, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 126-168) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Estos son sus argumentos:

- a) La demandante presentó en la instancia de reclamación documentación adicional; sin embargo, la misma no fue admitida por la administración tributaria como medio probatorio en aplicación del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En cambio, el Tribunal Fiscal sí la valoró en aplicación de las modificaciones introducidas mediante el Decreto Legislativo N.º 1421, publicado el 13 de septiembre 2018, a los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Con dichas modificaciones, estos regulan la presentación de los medios probatorios extemporáneos, que pueden ser admitidos si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa; por tanto, tales modificaciones son de aplicación inmediata al presente caso, debido a que la Resolución de Determinación N.º 012-003-0035492 no contiene importe a pagar.
- b) La carga de la prueba recae en la demandante, esto es, el presentar la documentación que acredite la causalidad del gasto por *time sheet*, puesto que era la demandante quien debía cumplir con demostrar que dicho gasto cumplía con el principio de causalidad y no la SUNAT ni el Tribunal Fiscal.
- c) No era responsabilidad del Tribunal Fiscal ni de la administración tributaria demostrar la causalidad de los gastos reparados, sino que en aplicación del principio de verdad material correspondía al demandante presentar toda la documentación necesaria que acreditase el cumplimiento del referido principio, a efectos de sustentar la vinculación del desembolso con la fuente de la renta.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- d) La administración tributaria inspeccionó, investigó y controló las obligaciones tributarias con el objeto de determinar la certeza de las operaciones; y para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, se investigó todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos permitidos por el ordenamiento tributario. A su turno, el Tribunal Fiscal hizo una valoración en forma conjunta y con apreciación razonada.
- e) Con relación a la suspensión de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación, señala que el Tribunal Fiscal afronta una alta carga procesal, la que se debe principalmente al incremento de la actividad fiscalizadora de las administraciones tributarias, así como al hecho de que dicho Tribunal, al tener competencia nacional, resuelve las apelaciones formuladas respecto de todas las administraciones tributarias de la República.

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número siete, del catorce de mayo de dos mil veintiuno (folios 227-246), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada en parte** la demanda con relación a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver la apelación e infundada respecto a los demás extremos, a mérito de los siguientes fundamentos:

[...] Ahora bien, de contrato suscrito con el proveedor Tecpetrol S.A, en la cláusula segunda de dicho acuerdo, se establece que el alcance de los servicios comprende la asistencia en procedimientos, sistemas y administración de proyectos, exploración, explotación, transporte, etc., así como la asistencia en compras, contrataciones, contabilidad, finanzas, impuestos y pagos, entre otros.

Sobre el particular, es necesario señalar que un contrato representa un acuerdo que expresa la voluntad de las partes intervinientes que buscan crear, regular, modificar una relación jurídica de carácter patrimonial; no obstante, dicho medio



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

probatorio no resulta suficiente a efectos de sustentar la deducibilidad de un gasto. En efecto, si bien el contrato permite establecer una relación jurídica entre las partes, resulta indispensable que se presenten medios probatorios que acrediten que las prestaciones pactadas por la vía contractual fueron efectivamente ejecutadas, a efectos de establecer la deducibilidad del gasto para determinar la renta neta.

Respecto a las notas de débito, emitidos por gastos horas de personal de Tecpetrol S.A brindado a Tecpetrol Perú S.A.C, se debe señalar que, la presentación de un comprobante de pago no es suficiente para validar la deducción de un gasto, sino que dicho documento debe encontrarse respaldado con medios probatorios adicionales que demuestren que los servicios consignados en los comprobantes de pago fueron efectivamente prestados, sin embargo la demandante no ha detallado en ninguno de los comprobantes emitidos el tipo, ni la naturaleza del servicio recibido. Es decir, no identifican de forma precisa cuáles son los servicios que dichos comprobantes pretenden sustentar, lo que abona la tesis de que dichos medios probatorios no resultan suficientes a efectos de sustentar la deducción de los gastos agrupados en la cuenta Time Sheet.

En cuanto a los correos electrónicos adjuntados, se aprecia que muestran una serie de coordinaciones vinculados al pago de detracciones y otras obligaciones de carácter formal. Sin embargo, estas comunicaciones no se ven complementadas con documentación de sustento tales como los archivos adjuntos a la correspondencia electrónica, informes, memorándums u otros documentos que evidencien el cumplimiento de las prestaciones pactadas en el contrato que la demandante suscribió con la empresa Tecpetrol S.A., por lo que no tienen mérito probatorio suficiente para sustentar la deducción de los gastos agrupados en la cuenta Time Sheet.

Con relación al Estudio Técnico de Precios de Transferencia, cabe señalar que dicho documento emite pronunciamiento respecto al valor asignado a los contratos suscritos entre partes vinculadas, más no acredita que las prestaciones acordadas se hubiesen llevado a cabo de forma efectiva, por lo que no resulta un medio probatorio pertinente a efectos de sustentar la deducibilidad de los gastos agrupados en la cuenta Time Sheet. Cabe agregar que, de la revisión de dicho documento, se observa que, el mismo no se encuentra suscrito, ni identifica a la persona encargada de elaborar el informe, aspectos formales que carece dicho instrumental.

Respecto a las declaraciones juradas suscrita por los trabajadores de Tecpetrol S.A.; cabe señalar, que aun cuando el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 5550-1-2019, indica que la “declaración jurada” no califica como documento, ni otro medio de prueba aceptado en el procedimiento contencioso tributario, por lo que no constituye medio probatorio; sin embargo, en virtud del Principio de Verdad Material previsto en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444, a diferencia de lo realizado en sede administrativa, corresponde valorar los medios probatorios presentados por los administrados, en ese sentido, examinadas las “declaraciones juradas” se advierte que son medios probatorios de parte, en el que no consta un hecho, sino que mediante ellas las trabajadoras de Tecpetrol S.A. (Jefe de Áreas No Operadas, Analista de Impuestos, Analista de Contabilidad, Analista Comercial, Analista de Contabilidad, Analista de Cuentas a pagar, Analista de Finanzas) señalan haber prestado servicio de asistencia técnica a Tecpetrol Perú S.A.C.; con lo cual las referidas “declaraciones juradas” solo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

acreditan afirmaciones de parte – indican de manera genérica haber prestado asistencia técnica –, no obstante no acreditan la ejecución de la prestación del servicio en sí mismo, a efectos de sustentar la deducción de los gastos agrupados en la cuenta Time Sheet.

[...]

II.3.8 De las normas glosadas se infiere que, la sola admisión y trámite de la demanda contenciosa administrativa, no interrumpe la ejecución de los actos administrativos confirmados por el Tribunal Fiscal y se presumen válidos, con lo cual el pronunciamiento de la Administración Tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación números 012-003-0012406 y 012-003-0012407, correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y 2003, mantienen su validez, su ejecución y su plena eficacia, esta última conforme lo establece el numeral 16.1 del artículo 16 del TUO de la Ley N.º 27444, pese a haber sido objeto de impugnación en la instancia judicial; por consiguiente, en tanto no se declare su nulidad de oficio o nulidad judicial, la Administración Tributaria se encontraba plenamente facultada a aplicar lo determinado en los ejercicios 2002 y 2003 a efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, respecto al reparo por amortización de gastos propios de los ejercicios 2002 y 2003, por tanto, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0026165 en dicho extremo se encontraba arreglada a derecho. En atención a lo señalado, la tercera y cuarta pretensión de la demanda no resultan amparables.

II.3.9 Respecto a que se ordene recálculo de intereses moratorios excluyendo los generados por la demora en exceso en resolver la apelación

[...] En consecuencia, por los fundamentos establecidos en la presente demanda corresponde estimar la pretensión subordinada referida a la inaplicación de los intereses moratorios devengados excesivamente por el tiempo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver los recursos de reclamación y apelación, por lo que se ordena a la Administración Tributaria reliquide la duda tributaria conforme a los considerando de la presente resolución por la excesiva dilación cometida al momento de resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante (20 de septiembre del 2014 al 18 de junio de 2019). [...]

Sentencia de vista

La sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del treinta de julio de dos mil veintiuno (folios 351-370), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del catorce de mayo de dos mil veintiuno (folios 227-246), que declaró **fundada en parte** la demanda con relación a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

la apelación e infundada respecto a los demás extremos, bajo los fundamentos siguientes:

[...]

5.4. En relación a los agravios (i) y (ii) de la demandante, relativos al reparo por gastos por Time Sheet no sustentados documentariamente, se tiene que la apelante sostiene que la documentación presentada en el procedimiento administrativo demuestra y acredita que se trata de operaciones necesarias para mantener la fuente generadora de renta. Indica que, mediante contrato de prestación de servicios, contrató a Tecpetrol S.A. domiciliada en Argentina para que le preste diversos servicios vinculados a la asistencia en el manejo administrativo y operativo, como en el área de contabilidad y finanzas, liquidaciones de impuestos, por lo que cumple con el principio de causalidad. También sostiene la demandante que, los servicios son prestados desde Argentina, por eso las coordinaciones, los resultados de los trabajos y otras comunicaciones se efectuaron a través de correos electrónicos, lo que fueron presentados en la fiscalización. Asimismo, alega que ha presentado los datos de las personas encargadas de prestar el servicio y que existen declaraciones de los mismos donde declaran haber trabajado en la empresa que prestó el servicio. Agrega que, sin la prestación del servicio, sus labores se hubieran paralizado y hubiera podido desarrollar sus actividades como integrantes del consorcio ni construir ni poner en marcha proyectos clave para el abastecimiento de energía en el país. Señala también que las notas de débito y crédito no carecen de las formalidades establecidas en el Reglamento de Comprobante de Pago y en las Leyes del Impuesto a la Renta; sin embargo, a criterio del Tribunal Fiscal no acreditan nada, en todo caso debió señalar qué documentos son suficientes. Concluye señalando que presentó notas de crédito, correos electrónicos, estudio de precios de transferencia y declaraciones juradas.

Al respecto debemos señalar que, como se indicó *ut supra*, si bien, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos que se originen en el normal desarrollo de una actividad económica serán deducibles del Impuesto a la Renta para efectos de determinar la renta neta, también lo es que tales gastos deben estar vinculados con la generación de la renta y/o el mantenimiento de su fuente; además, los contribuyentes deben estar en la capacidad de acreditar la necesidad y el destino del gasto. Todo ello debe estar debidamente sustentado con la respectiva documentación que evidencie la causalidad (conexión entre la erogación y la renta). Así, en el presente caso, la Administración solicitó expresamente a la demandante mediante Requerimiento N.º 0122120002724, que sustente la causalidad del gasto (naturaleza y necesidad) registrados en la cuenta PCGR 6380009 Servicios prestados por terceros; sin embargo, la demandante no logró acreditar que se trate de operaciones propias y/o necesarias para mantener la fuente generadora de renta. Si bien la demandante presentó un contrato de prestación de servicio, en la que de forma general se hace una descripción de los servicios; sin embargo, del mismo contrato no se puede establecer directamente la vinculación de los servicios con la generación de la renta. Del mismo modo, para efectos de sustentar la causalidad del gasto, no resulta suficiente contar con los comprobantes de pago (notas de débito) ni las retenciones, sino que importa contar con elementos adicionales que pueden conllevar a la verificación del cumplimiento de la causalidad. Tanto más si en las notas de crédito presentados no contienen un detalle de los servicios que permitan conocer su naturaleza. En ese mismo sentido, los correos presentados por la demandante no contienen el



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

detalle de los servicios prestados que se habrían prestado ni su naturaleza, mientras que el estudio de precios de transferencia no contiene firma ni datos de quien lo elaboró lo que le resta mérito probatorio.

[...]

5.13. Añadido a ello, el Tribunal Constitucional, en el acápite 38 de la mencionada Sentencia, concluye que la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por lo que corresponde evaluar los cuatro criterios señalados. Así, para establecer si en el ámbito del procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable, como manifestación implícita del Derecho al Debido proceso reconocido en el artículo 139, numeral 3 de nuestra Carta Magna, se deberá evaluar criterios tales como: a) la complejidad del asunto, b) la actividad o conducta del interesado, c) la conducta de la autoridades administrativas y d) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. Criterios analizados debidamente por la A-quo en su Considerando II.3.13, que a continuación se procede a citar:

a) **La complejidad del asunto:** Se advierte que, en el procedimiento contencioso tributario, fue materia de reclamación las Resoluciones de Determinación números 012-003-0035480 a 012-003-0035492, por el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2007, por: i) Reparos Producto de la Fiscalización al operador Pluspetrol Perú Corporation S.A.: a) Gastos no deducibles - actos de liberalidad - comunidades nativas; b) atribución del costo de producción de existencias al 31 de diciembre del 2007; c) Dedución por atribución del costo de producción al saldo de existencias 2006; ii) Reparos por la fiscalización de las operaciones propias, a) Amortización fiscal indebida de cargos diferidos - Lote 88, b) Gastos por Time Sheet no sustentados documentariamente – cta 6880009, iii) Deduciones por reparos efectuados en ejercicios anteriores: a) Deduciones por reparos efectuados en el ejercicio 2001, b) deducciones por reparos en el ejercicio 2002 y c) deducciones por reparos en el ejercicio 2003, se encontraban conforme a ley.

Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0021385 a 012-002-0021385, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, resoluciones cuya reclamación fue desestimada a través de la Resolución de Intendencia N.º 0150140010159, de fecha 26 de julio de 2013, de lo cual se advierte que si bien había cierto acervo documental el Tribunal Fiscal debían valorar, ello no significa que dichos reparos resultasen complejos para dicha entidad especializada en la materia, ni que sean justificantes de la demora por parte del Tribunal Fiscal, siendo que éste demoró más de cuatro años y diez meses para resolver el recurso impugnatorio. En consecuencia, se advierte, de la revisión de los actuados, que el Tribunal Fiscal no tuvo que emitir un pronunciamiento tan complejo que amerite el tiempo que demoró en resolver.

b) **La actividad o conducta del interesado:** No se advierte que la demandante haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento, ni que se haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento materia de controversia; sin embargo, es importante señalar que de la revisión de los actuados en los expedientes administrativo y judicial, puede observarse una omisión por parte de la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

demandante de interponer los recursos que le otorgan la legislación tanto tributaria como contenciosa administrativa para poder salvaguardar su derecho a que sus recursos impugnatorios sean resueltos en el plazo establecido.

- c) La conducta de la administración pública:** *Aquí se debe observar el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento, examinando las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, en este caso resulta incuestionable que el Colegiado Administrativo ha dilatado en exceso el plazo que tenía para resolver, puesto que el recurso de apelación fue presentado con fecha 27 de agosto de 2013, siendo elevado el 20 de septiembre del 2013, según oficio N.º 000243-2013-SUNAT/2H3000, es decir que, el plazo de doce meses establecido por el artículo 150º del Código Tributario fue absolutamente excedido por el Tribunal Fiscal al resolver el recurso el día 18 de junio de 2019, es decir, luego de más de cuatro años de cumplido el tiempo para resolver.*
- d) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado:** *Como bien puede advertirse, existe una dilación en el plazo atribuible a los organismos de la Administración Pública puesto que se excedieron en los plazos que tenían para resolver los recursos impugnatorios presentados por la demandante, siendo que las mencionadas entidades no han presentado justificaciones a dicha demora, más que indicar que el expediente era complejo, lo cual ha sido desvirtuado en la presente sentencia, sin embargo, ha quedado en evidencia que dicha demora ha traído como consecuencia que la deuda de la demandante ha sido acrecentada de manera desproporcional, lo cual ha vulnerado el Principio de Razonabilidad tal como lo señala el Tribunal Constitucional en las sentencias mencionadas anteriormente. En consecuencia, por los fundamentos establecidos anteladamente, resulta acorde a derecho que la A quo, haya estimado la pretensión subordinada referida a la inaplicación de los intereses moratorios devengados excesivamente por el tiempo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver los recursos de reclamación y apelación, por lo que correspondía ordenar a la Administración Tributaria relíquide la deuda tributaria, conforme a los considerando de la presente resolución por la excesiva dilación cometida al momento de resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante (20 de septiembre del 2014 al 18 de junio de 2019).*
[...]

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fueron admitidos los recursos de casación —infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; infracción normativa del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; infracción de los numerales 1.7 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

que contempla los principios de presunción de veracidad y de verdad material; infracción del artículo 51.1 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General; la reiterada arbitrariedad manifiesta en la que incurre la sentencia de vista en agravio del derecho fundamental a un debido proceso; la contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil, y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230; inaplicación del quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que establece que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor; vulneración de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y de lo dispuesto por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional; aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado—, concierne a esta Sala Suprema determinar si el reparo por gastos por concepto de *time sheet* vulnera los principios de impulso de oficio y verdad material, y si son inaplicables los intereses moratorios generados fuera del plazo legal de la administración y Tribuna Fiscal para resolver; y si en consecuencia, la Sala Superior infringió las normas denunciadas como tales, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda.

Causales precedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del diez de marzo de dos mil veintidós (folios 348-361 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Tecpetrol del Perú S.A.C., por las siguientes causales:

- a) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- b)** Infracción normativa del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
- c)** Infracción normativa del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú
- d)** Infracción de los numerales 1.7 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla los principios de presunción de veracidad y de verdad material
- e)** Infracción del artículo 51.1 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

Con el mismo auto calificadorio, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, por las siguientes causales:

- a)** La reiterada arbitrariedad manifiesta en la que incurre la sentencia de vista en agravio del derecho fundamental a un debido proceso
- b)** La contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil, y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional
- c)** La inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230
- d)** La inaplicación del quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que establece que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor

Con el mismo auto calificadorio, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal, por las siguientes causales:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- a) Vulneración de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y de lo dispuesto por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional
- b) Aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado
- c) Inaplicación del artículo 33 del Código Tributario

CONSIDERANDO

PRIMERO. El recurso de casación

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

1.2. En ese contexto, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En tal sentido, corresponde a los jueces de casación verificar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

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

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las infracciones normativas de naturaleza procesal

SEGUNDO. En cuanto a las infracciones normativas de carácter procesal que denuncian los recursos interpuestos por la empresa demandante Tecpetrol del Perú S.A.C y los codemandados SUNAT y Tribunal Fiscal, se puede apreciar que son idénticas, por cuanto se encuentran referidas a la **infracción normativa de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y vulneración del artículo VII del título preliminar del Código**

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

Procesal Constitucional. Por lo tanto, a efectos de dotar de eficacia y claridad al presente pronunciamiento, este Tribunal Supremo analizará dichas infracciones procesales de manera conjunta.

2.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Constitución Política del Perú

Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Motivación de resoluciones Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

Código Procesal Civil

Juez y Derecho. -

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

2.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señalan lo siguiente:

- a) Señala la empresa demandante que la Sala Superior habría incurrido en incongruencia procesal *citra petita*, lo que determina ausencia de motivación y afecta su derecho al debido proceso, concretamente en los numerales 5.8 y 5.9 de la sentencia recurrida. Añade que la Sala Superior no se ha pronunciado sobre el agravio que sustenta su recurso de apelación: que el Juzgado no se haya pronunciado respecto al reparo por deducciones a la renta imponible del impuesto a la renta 2007,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

provenientes de las fiscalizaciones efectuadas en los ejercicios 2002 y 2003.

- b)** La Sala Superior omite por completo pronunciarse sobre los agravios especificados en su recurso de apelación, ya que lo que el colegiado menciona no corresponde ni se condice con los argumentos que sustentaron su apelación. Precisa que no basó su defensa en el hecho de que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4992-1-2019 se encuentre impugnada, ya que bien conocía que ninguna resolución administrativa suspende sus efectos salvo que exista una medida cautelar vigente. Precisa que su defensa se basa en que no correspondía que la administración tributaria realice deducciones por reparos efectuados en los ejercicios 2002 y 2003, toda vez que la recurrente ya reconoció oportunamente en dichos ejercicios tales conceptos como gastos en su totalidad.
- c)** La Sala Superior tampoco ha considerado que la defensa de la empresa se basa en que, conforme al artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: **i)** con base en la unidad de producción, o **ii)** mediante la amortización lineal, deduciéndose en porciones iguales, durante un periodo no menor de 5 ejercicios.
- d)** A los montos que son objeto de reparo por parte de la SUNAT no le es aplicable lo señalado en el primer párrafo del artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, al no reunir los requisitos y condiciones para encuadrar en el supuesto de hecho regulado por la mencionada norma, por lo que, contrariamente a lo anotado por el Tribunal Fiscal, sí fueron correctamente deducidos conforme al principio del devengado en el ejercicio corriente en el que se incurrieron y no tenían por qué ser diferidos. Sin embargo, la Sala Superior lejos de pronunciarse, dilucidar y



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

resolver sobre el argumento principal, consistente en que no resulta aplicable el artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, únicamente se centra y hace mención al proceso judicial que se encuentra en trámite y en el que se discute una cuestión similar a la presente, omitiendo con ello por completo pronunciarse sobre los agravios que sustentan su recurso de apelación y que se encuentran directamente relacionados con la cuestión central a resolver, consistente en si se vulneró o no el principio de legalidad y determinar así si corresponde o no que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 5550-1-2019, que precisamente constituye una de las cuestiones centrales del presente proceso.

- e) Por su parte, la SUNAT señala que la sentencia de vista incurre en reiterada arbitrariedad manifiesta, en agravio del derecho fundamental a un debido proceso. La Sala Superior también ha incurrido en la vulneración del derecho a la motivación, dado que invoca lo resuelto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC, pero no hace el mínimo análisis para verificar si lo resuelto en esos casos concretos resulta aplicable a esta controversia, pues, además de no constituir precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial, dichos casos son diferentes al presente.
- f) Finalmente, el Tribunal Fiscal señala que la sentencia de vista vulnera lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y lo dispuesto por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. Añade que la Sala Superior incurre en una motivación aparente, por cuanto no ha efectuado un análisis adecuado de los actuados en sede administrativa, pues de lo contrario hubiese podido advertir la complejidad del asunto materia de controversia, lo que supuso para el Tribunal Fiscal resolviere la apelación fuera del plazo legal.

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁵ y el ya citado artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

2.5. Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática.

2.6. En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007-Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que:

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y

⁵ **Código Procesal Civil**

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y, por tanto, deseable social y moralmente.

2.7. La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁶, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁷. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁸.

2.8. En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son: **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; y la motivación insuficiente, que se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos

⁶ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

⁷ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

⁸ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 2



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

2.9. El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada.

2.10. De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

2.11. En el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa procesal, la recurrente Tecpetrol del Perú S.A.C. señala que la sentencia de vista omite por completo pronunciarse sobre los agravios especificados en su recurso de apelación, ya que lo que el colegiado menciona ideas que no se corresponden ni se condicen con los argumentos que sustentaron su apelación. Precisa que no basó su defensa en el hecho de que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4992-1-2019 se encuentre impugnada, ya que conocía que ninguna resolución administrativa suspende sus efectos salvo que exista una medida cautelar vigente.

2.12. Con relación a este extremo alegado por los recurrentes, se verifica que en el fundamento segundo de la sentencia recurrida, la Sala de mérito ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda. Asimismo, en el fundamento tercero, ha delimitado que la materia de controversia radica en determinar si los reparos de gastos por *time sheet* ascendente a US\$ 195,560.00 (ciento noventa y cinco mil quinientos sesenta dólares americanos con cero centavos) y por reparos provenientes de las fiscalizaciones efectuados en los ejercicios 2002 y



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

2003 se ajustan a ley; para lo cual, correspondía verificar si el gasto por concepto de *time sheet* cumple con el principio de causalidad y si corresponde deducir los gastos de los ejercicios 2002 y 2003 en el ejercicio 2007. Finalmente, señaló que correspondía determinar si resulta amparable la demanda en el extremo referido a la inaplicación de los intereses moratorios por exceso del plazo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver el recurso de apelación.

2.13. De otro lado, en el considerando cuarto de la sentencia de vista se verifican los antecedentes administrativos, y en el considerando quinto se analiza cada uno de los agravios planteados en el recurso de apelación, así como el marco normativo aplicable al caso de autos; finalmente, en el considerando sexto, se sienta la conclusión a que arriba la Sala Superior.

2.14. La sentencia de vista concluyó que en el caso de autos los gastos en que incurrió la demandante por concepto de *time sheet* no sustentados y deducidos del impuesto a la renta del ejercicio 2007, no fueron sustentados con documentación suficiente, con el fin de demostrar que eran razonablemente necesarios y que estaban destinados a contribuir con la generación de las rentas gravadas de la empresa recurrente y con el mantenimiento de su fuente, por lo que no se cumplió con el principio de causalidad. Asimismo, indica que la interposición de una demanda contencioso administrativa contra lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04994-2-2019 no impide que los valores confirmados a través de dicha resolución sean ejecutados, por lo que resulta legítimo que dichos valores sean utilizados como base a efectos de determinar el impuesto a la renta del ejercicio 2007. Finalmente, aduce que la demanda era amparable solo en el extremo referido a la inaplicación de los intereses moratorios por exceso del plazo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver el recurso de apelación.

2.15. De otro lado, la empresa recurrente señala que la Sala Superior incurre en incongruencia procesal *citra petita*, lo que determina ausencia de motivación y afecta su derecho al debido proceso; ello se da, concretamente, en los



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

numerales 5.8 y 5.9 de la sentencia recurrida, respectivamente. Al respecto, en los precitados considerandos, el colegiado superior concluyó que el hecho de que la demandante haya presentado demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4992-1-2019 no implica que los efectos de la referida resolución hayan sido suspendidos, máxime si no existe una medida cautelar ni una ley que así lo disponga, y que, por tanto, el argumento de la demandante carece de todo sustento.

2.16. Asimismo, la sentencia de vista señaló que lo que pretendía la recurrente es que en este proceso se discuta un reparo que está siendo discutido en otro proceso judicial. Así, precisó que cuando el Tribunal Fiscal confirma el reparo lo hace remitiéndose a lo que decidió en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4992-1-2019, dado que es una consecuencia de aquella. En esa línea, advirtió que el valor emitido por el ejercicio 2001 no fue impugnado por la demandante; por tanto, el reparo que llevó a la deducción por los reparos efectuados en ejercicio anterior tiene la calidad de cosa decidida. En efecto, en la resolución del Tribunal Fiscal materia del presente proceso, citando a la Resolución N.º 4992-1-2019, el tribunal administrativo señala lo siguiente:

Que con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0008929 y de su ficha de valor de fojas 1190, se aprecia que la misma no ha sido impugnada, por tanto, toda vez que el reparo por gastos deducidos en el 2001 que debieron diferirse y amortizarse a partir de la fecha de extradición comercial, que ocurrió en el 2004, se encuentra firme, se tiene que la deducciones reconocidas en el ejercicio 2016 se encuentra conforme a ley por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

[...]

Que, por tanto, toda vez que el reparo por gastos deducidos en el ejercicio 2002 y 2003 que debieron diferirse y amortizarse a partir de la fecha de extracción comercial, que ocurrió en el 2004, se encuentra firme, se tiene que la deducción reconocida en el ejercicio 2006 se encuentra conforme a ley por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

2.17. Como se puede apreciar, la sentencia de vista motivó las razones por las cuales la demandante consintió el reparo efectuado del ejercicio 2001. En tal sentido, sustentó las razones por las cuales la recurrente no puede pretender cuestionarlo en este proceso, tanto más si la Resolución del Tribunal Fiscal



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

N.º 4992-1-2019 es objeto de un proceso judicial en otro expediente judicial. Por lo tanto, esta Sala Suprema no advierte que la sentencia de vista omite pronunciarse sobre los agravios planteados en este extremo de su recurso de apelación.

2.18. De otro lado, la recurrente señala que la Sala Superior no ha considerado que su defensa se basa en que, conforme al artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: **i)** con base en la unidad de producción, o **ii)** mediante la amortización lineal, deduciéndose en porciones iguales, durante un periodo no menor de 5 ejercicios. Asimismo, señala que a los montos que son objeto de reparo por parte de la SUNAT no les es aplicable lo señalado en el primer párrafo del artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

2.19. Al respecto, se verifica que la infracción de carácter procesal invocada, si bien denuncia la vulneración del derecho constitucional a la debida motivación de las resoluciones judiciales, tiene una fundamentación que se sustenta en argumentos de fondo vinculados a la amortización de los gastos de exploración y desarrollo; es decir, la recurrente no cuestiona la vulneración del deber de motivación, sino el criterio de valoración de los hechos y la norma aplicable por la instancia de mérito. En efecto, no debe confundirse la debida motivación de las resoluciones judiciales con la debida aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

2.20. Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en una indebida motivación. Sin



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema.

2.21. De la fundamentación efectuada por el colegiado superior descrito en el considerando precedente, se advierte que ha expuesto las razones que le han llevado a decidir del modo como lo hizo, expresando de manera clara, concreta y suficiente dichas razones en función de lo actuado en la instancia administrativa, validando lo resuelto por la instancia inferior. Consecuentemente, no se evidencia que el pronunciamiento de la Sala Superior se encuentre viciado de nulidad por falta de motivación, como pretende la recurrente Tecpetrol del Perú S.A.C.

2.22. Finalmente, con relación al cuestionamiento respecto de la inaplicación de intereses moratorios por el exceso de plazo en resolver el recurso de apelación en instancia del Tribunal Fiscal, la SUNAT señala que la sentencia de vista vulnera del derecho fundamental a un debido proceso y del derecho a la motivación, dado que si bien la Sala Superior invoca lo resuelto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC, no hace el mínimo análisis para verificar si lo resuelto en esos casos concretos resulta aplicable a esta controversia, pues, además de no constituir precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial, dichos casos son diferentes al presente. A su turno, el Tribunal Fiscal señala que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente, por cuanto no ha efectuado un análisis adecuado de los actuados en sede administrativa, pues de lo contrario hubiese podido advertir la complejidad del asunto materia de controversia, lo que explica el tiempo que se tomó para resolver la apelación.

2.23. De lo antes expuesto, se advierte que los argumentos de los recurrentes SUNAT y el Tribunal Fiscal no sustentan la deficiencia de la motivación de la sentencia de vista, dado que lo que en realidad cuestionan es el criterio desplegado por la instancia de mérito con relación a la suspensión de intereses



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación, a fin de que se asuma por válido su criterio postulado en el presente proceso. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema.

2.24. De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró fundada en parte la demanda. Se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes.

2.25. Por tanto, corresponde declarar **infundadas** las infracciones procesales denunciadas por los recurrentes.

Análisis de las causales de naturaleza sustantiva de la demandante Tecpetrol del Perú S.A.C.

TERCERO. Infracción de los numerales 1.7 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla los principios de presunción de veracidad y de verdad material; e infracción del artículo 51.1 de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

3.1. Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega:

Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

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:

1.7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

[...]

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

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

Artículo 51.- Presunción de veracidad

51.1 Todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, respecto a su propia situación, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario. En caso de documentos emitidos por autoridades gubernamentales o por terceros, el administrado puede acreditar su debida diligencia en realizar previamente a su presentación las verificaciones correspondientes y razonables.

3.2. Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, señala lo siguiente:

- a) La prestación de servicios vinculados a la asistencia en el manejo administrativo y operativo de la recurrente, así como la efectiva prestación de dichos servicios, se encuentran respaldados en documentos, como el contrato de prestación de servicios, las notas de débito, los correos electrónicos, el estudio técnico de precio de transferencia al ejercicio fiscal dos mil siete, y las declaraciones juradas suscritas por trabajadores de Tecpetrol. Estos documentos fueron presentados oportunamente en calidad de medios probatorios con la finalidad de sustentar los gastos realizados, pues reflejan la naturaleza del gasto y cumplen con el principio de causalidad.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- b) La Sala Superior tergiversa completamente lo señalado en el artículo 125 del Código Tributario ya que en ninguna parte del mismo se señala que las declaraciones juradas carezcan de valor probatorio al no ser obtenidas por la administración. Todo lo contrario, el precitado artículo debe ser aplicado en concordancia con los artículos de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Este cuerpo normativo le otorga valor probatorio a dicha documentación. No es un factor que le reste credibilidad el hecho de que dicha declaración jurada presentada por la empresa no haya sido obtenida por la propia administración, lo cual es totalmente contrario a derecho y restringe el derecho a probar, cuando la propia ley no establece restricción alguna.

3.3. Antes de analizar las infracciones normativas, es pertinente señalar que para que un gasto sea deducible para determinar la renta neta de tercera categoría deberá cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁹:

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, [...].

3.4. Asimismo, la tercera disposición final de la Ley N.º 27356¹⁰ señala lo siguiente:

Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

3.5. En la doctrina, sobre el principio de causalidad, García Mullín señala:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que

⁹ Según el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

¹⁰ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 18 de octubre de 2000.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.¹¹

3.6. Con relación al principio de causalidad, la Sentencia de Casación N.º 02743-2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, señala lo siguiente:

[...] Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

3.7. En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: **i)** los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y **ii)** los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas.

3.8. Dicho de otro modo, los gastos que no estén vinculados a las actividades de la empresa y/o que no tengan como finalidad la generación de rentas, no pueden ser considerados como gastos deducibles.

3.9. En tal sentido, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora¹², la administración tributaria tiene la potestad de observar la determinación de la

¹¹ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). *Manual del impuesto a la renta*. Santo Domingo; p. 122.

¹² **Texto Único Ordenado del Código Tributario**
Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en la hipótesis de encontrar inconsistencias o información que requiera ser verificada, comunicará tal hecho al deudor tributario, para que este pueda levantar tales observaciones. Este levantamiento de las observaciones implica señalar u ofrecer instrumentos o medios probatorios que razonablemente acrediten la vinculación de los gastos con las actividades productivas del deudor tributario y que, además, tengan como finalidad la generación de rentas.

3.10. Finalmente, debemos señalar que las exigencias de la administración tributaria a efectos de que el contribuyente acredite la causalidad de los gastos no pueden constituirse en exigencias irracionales. Igualmente, la acreditación razonable de los gastos deducibles no supone la imposición del cumplimiento de ciertos requisitos no exigidos por la ley.

3.11. De otro lado, con relación al principio de verdad material, este principio establece como regla general que la autoridad administrativa competente debe verificar plenamente los hechos que servirán de motivo a sus respectivas decisiones y adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley para lograr dicho propósito.

3.12. Siendo ello así, las actuaciones probatorias de las autoridades administrativas deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo dichos hechos hayan sido alegados y, en su caso, probados por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, este principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material), de lo

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados¹³.

3.13. Asimismo, por el principio de presunción de veracidad, en todo procedimiento administrativo debe presumirse que los documentos presentados y las declaraciones juradas formuladas por los administrados se encuentran con arreglo a ley y responden a la verdad de los hechos que afirman; sin embargo, dicha presunción de veracidad no tiene un carácter absoluto, dado que la sola existencia de una prueba en contra de lo afirmado por el administrado en las declaraciones juradas o de lo indicado en los documentos presentados, obliga a la administración pública a abandonar la precitada presunción administrativa.

3.14. En el caso, con relación al **reparo por los gastos de *time sheet***, la Sala Superior valoró la documentación probatoria y señaló que, si bien la demandante presentó un contrato de prestación de servicio, en que de forma general se hace una descripción de los servicios, del mismo no se podía establecer directamente la vinculación de los servicios con la generación de la renta. Precisó que, para efectos de sustentar la causalidad del gasto, no resulta suficiente contar con los comprobantes de pago (notas de débito) ni las retenciones, sino que importa contar con elementos adicionales que pueden conducir a la verificación del cumplimiento de la causalidad. Añade que las notas de crédito presentadas no contienen un detalle de los servicios que permita conocer su naturaleza. En ese mismo sentido, alude a que los correos presentados por la demandante no contienen el detalle de los servicios prestados que se habrían prestado ni su naturaleza, mientras que el estudio de precios de transferencia no contiene firma ni datos de quien lo elaboró, lo que le resta mérito probatorio.

3.15. Con relación a las declaraciones juradas suscritas por trabajadores de Tecpetrol S.A., presentadas por la demandante, la sentencia de vista señaló que en virtud del artículo 125 del Código Tributario, para que las declaraciones

¹³ MORÓN URBINA, Juan Carlos (2011) *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Novena edición. Lima, Gaceta Jurídica; p. 84.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

puedan ser valoradas conjuntamente con la demás documentación probatoria, aquellas deben ser obtenidas por la administración y no presentadas por el contribuyente. Esto se debe a que, al ser declaraciones realizadas a solicitud del contribuyente y donde no participa la administración, la misma circunstancia de su obtención les resta valor probatorio y credibilidad.

3.16. En ese sentido, la sentencia de vista concluyó que, de la revisión de los medios probatorios presentados por la demandante, no se advertía mayor detalle; y que tampoco ha presentado documentación que permita verificar que los gastos observados cumplan con el principio de causalidad. Asimismo, señaló que se valoraron todos los medios probatorios que la demandante presentó tanto en el procedimiento de fiscalización como en instancia de reclamación; sin embargo, estimó que no son suficientes para sustentar la causalidad.

3.17. Ahora bien, con relación a lo señalado por la recurrente en su recurso de casación, no es posible observar un cuestionamiento concreto de la vulneración de los principios de presunción de veracidad y verdad material; por el contrario, el cuestionamiento de la recurrente se sustenta en que el órgano jurisdiccional debió haber valorado de un modo distinto los medios probatorios presentados.

3.18. Al respecto, esta Sala Suprema debe señalar que la Sala Superior sustentó las razones por las que la recurrente no cumplió con sustentar la causalidad, razonabilidad y necesidad de los gastos, conforme a lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. De otro lado, es pertinente precisar que la valoración de los medios probatorios es ajena al fin nomofiláctico del recurso de casación. En tal sentido, esta Sala Suprema advierte que las infracciones alegadas devienen **infundadas**.

3.19. Con relación al reparo denominado **deducciones por reparos en el ejercicio anterior**, en el proceso judicial, la recurrente sostuvo que la administración tributaria efectuó deducciones a la renta imponible del impuesto a la renta del 2007, provenientes de las fiscalizaciones efectuadas en los ejercicios



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

2001, 2002 y 2003, detalladas en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0026165 y avaladas en la Resolución de Intendencia N.º 0150140010159, al haberse iniciado en el ejercicio 2004 la etapa de explotación comercial.

3.20. En esa línea, afirma que la administración tributaria imputó a la recurrente la inclusión ilegal de gastos preoperativos referidos al lote 88 durante los ejercicios 2002 y 2003, pues, en opinión de la administración, su empresa no debió incluir este tipo de gastos en las referidas declaraciones juradas, toda vez que el artículo 53 de la Ley de Orgánica de Hidrocarburos señala expresamente que este tipo de gastos se debe deducir recién en la etapa de explotación.

3.21. Al respecto, tanto el Juzgado como la Sala Superior concluyeron que la sola admisión y trámite de la demanda contencioso administrativa no interrumpe la ejecución de los actos administrativos confirmados por el Tribunal Fiscal y que se presumen válidos, con lo cual, el pronunciamiento de la administración tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0012406 y N.º 012-003-0012407, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 2002 y 2003, mantienen su validez y plena eficacia, pese a haber sido objeto de impugnación en la instancia judicial.

3.22. De lo antes señalado, esta Sala Suprema concluye que en tanto no se declare su nulidad de oficio o nulidad judicial, la administración tributaria se encontraba plenamente facultada a aplicar lo determinado en los ejercicios 2002 y 2003 a efectos de determinar el impuesto a la renta del ejercicio 2007, respecto al reparo por amortización de gastos propios de los ejercicios 2002 y 2003; por tanto, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0026165 en dicho extremo se encontraba emitida conforme a ley.

3.23. Por todas las consideraciones antes expuestas, las infracciones denunciadas por la recurrente son **infundadas**.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

**Análisis de las causales de naturaleza sustantiva de los codemandados
SUNAT y Tribunal Fiscal**

CUARTO. Contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230; inaplicación del quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario; y aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado

4.1. Los dispositivos legales cuya infracción se alega:

Ley N.º 30230

Disposiciones complementarias transitorias

CUARTA. Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente Ley

*Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable **si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.***

Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS

[...] Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Constitución Política del Perú

Supremacía de la Constitución

Artículo 51.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

Administración de Justicia. Control difuso

Artículo 138.- La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.

4.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señalan lo siguiente:

- a) La SUNAT afirma que la sentencia de vista contraviene el principio de razonabilidad y el artículo 33 del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil y, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Añade que la Sala Superior no debió inaplicar los intereses moratorios a cargo de Tecpetrol del Perú S.A., porque los intereses moratorios tienen una naturaleza compensatoria y no una sancionatoria, es decir, no deben ser inaplicados aun cuando se hubiese afectado el derecho a un plazo razonable en la tramitación de un procedimiento.
- b) la sentencia de vista inaplica la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230. Precisa que la Sala Superior dispuso que se inapliquen los intereses moratorios desde el veinte de septiembre de dos mil catorce, lo que supone inaplicar de forma deliberada la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230, pese a que dicha norma resulta trascendental para resolver la presente controversia, vinculada a la inaplicación de los intereses moratorios.
- c) La sentencia de vista inaplica el quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que establece que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor - IPC. Agrega que la Sala Superior inaplicó el quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, pues no precisa la deuda en función del IPC y únicamente dispone que la suspensión de los intereses moratorios sea desde el veinte de septiembre de dos mil catorce al dieciocho de junio de dos mil diecinueve, cuando lo correcto era la actualización de la deuda en función del IPC desde el veinte de septiembre de dos mil catorce, en estricto cumplimiento del quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- d) La Sala Superior habría incurrido en error por inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al considerar que no corresponde el cobro de intereses moratorios por el tiempo supuestamente en exceso que se habría tomado el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación presentado por la demandante.
- e) Por su parte, el Tribunal Fiscal señala la Sala Superior se limitó a señalar los criterios de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 04082-2012-PA/TC para revocar, en aquel caso, lo debidamente analizado y fundamentado por el Juez de primera instancia y para que se ordene a la SUNAT expedir nueva resolución con el recálculo de las deudas tributarias impugnadas.

4.3. Con relación a la infracción normativa vinculada con la inaplicación de una norma, esta consiste en inaplicar a un hecho la regla que le corresponde¹⁴. Se puede presentar de dos maneras: en sentido positivo, vulnerando el alcance del precepto¹⁵, y, en sentido negativo, por desconocimiento o inaplicación del mismo. En ese sentido, en el presente caso, corresponde identificar las premisas fácticas determinadas en la sentencia de vista, a efectos de establecer si a estas les corresponde aplicar los enunciados normativos indicados.

4.4. En el caso concreto, la recurrente SUNAT denuncia la inaplicación de una disposición normativa: la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230.

4.5. En tal sentido, antes de analizar la infracción normativa, es pertinente detallar la regulación del Código Tributario con relación al cómputo de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación):

¹⁴ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. La Plata, Librería Editora Platense; p. 276.

¹⁵ *Loc. cit.*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

- a) El texto original del Código Tributario no hace referencia a la suspensión de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario. Así, el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF, señala lo siguiente:

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

- b) No obstante, el artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007, modifica el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y establece lo siguiente:

*[...] **La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta. Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.*** [Énfasis agregado]

- c) Con relación a la aplicación de intereses moratorios respecto a deudas tributarias que se encontraban con recursos de reclamación en trámite, la tercera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N.º 981 precisó:

*Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducidos al artículo 33 del Código Tributario, **será aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, la Administración Tributaria no resuelve las reclamaciones interpuestas.*** [Énfasis agregado]

- d) De otro lado, el artículo 7 de la Ley N.º 30230, publicada el 12 de julio de 2014, modificó el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Dicho dispositivo señala lo siguiente:

*La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, **150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o***



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. [Énfasis agregado]

- e) Con relación a la aplicación de intereses moratorios respecto a deudas tributarias que se encontraban con recursos de apelación en trámite, la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 señaló lo siguiente:

*Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, **será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.** Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia. [Énfasis agregado]*

- f) En concordancia con lo anterior, el artículo 142 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente:

*Artículo 142.- Plazo para resolver reclamaciones
La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación [...].*

- g) Asimismo, el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señaló lo siguiente:

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

4.6. Conforme a las normas precitadas, la administración tributaria debía suspender la aplicación de intereses moratorios al vencimiento del plazo establecido para emitir pronunciamiento sobre el recurso de reclamación interpuesto, tal como lo dispone el **Decreto Legislativo N.º 981**. De otro lado, a partir de la modificación establecida por la **Ley N.º 30230**, publicada el 12 de julio de 2014, debía suspenderse la aplicación de intereses moratorios luego del



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

plazo de doce meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

4.7. Al respecto, cabe señalar que el Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el Expediente N.º 04082-2012-PA/TC¹⁶ (caso Medina de Baca), **inaplicó el artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 981** en el extremo en que la administración tributaria disponía el cómputo de intereses moratorios durante el exceso del plazo legal para resolver los recursos de reclamación y apelación, y dispuso que la SUNAT suspenda el cómputo de los mismos:

[...]

68. *El ejercicio abusivo de este derecho puede producirse cuando se obra con temeridad, mala fe o dolo en la interposición de los recursos. Dichas conductas, sin embargo, no pueden presumirse, sino que deben declararse por el órgano administrativo competente sobre la base de hechos específicos, debidamente probados.*

69. *No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento **se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado, como ocurre en el presente caso.***

70. *Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo. [Énfasis agregado]*

4.8. Asimismo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 4532-2013-PA/TC¹⁷ (caso Icatom S.A.), señaló que no se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que el **Decreto Legislativo N.º 981** dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tome la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto al recurso de apelación:

[...] *En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que **sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en***

¹⁶ Del 10 de mayo de 2016.

¹⁷ Del 16 de agosto de 2018.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

*28. Por otro lado, este Tribunal no advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego del plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva cursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (**reclamación y apelación**).*

[Énfasis agregado]

4.9. De otro lado, con relación al derecho al plazo razonable, reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado que constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.¹⁸

4.10. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable solo si es que aquel comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes¹⁹.

4.11. Asimismo, el Tribunal Constitucional señaló que para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la vulneración del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta

¹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; y Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2.

¹⁹ Fundamento 32 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2013-PA/TC.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes²⁰.

4.12. Aunado a lo antes señalado, es pertinente acotar que el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 4532-2013-PA/TC²¹ (caso Icatom S.A.), ordena que la entidad emplazada y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de la Sentencia N.º 04082-2012-PA/TC²²:

51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativo o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.

53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2013-PA/TC, fundamento 33.

²¹ Del 16 de agosto de 2018.

²² Se cita el fundamento 53. Este criterio también ha sido corroborado con la sentencia del Expediente N.º 2051-2016-PA/TC, del doce de noviembre de dos mil veinte (caso Paramonga), y la sentencia del Expediente N.º 225-2017-PA/TC, del veintiocho de enero de dos mil veintiuno (caso Telefónica).



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

4.13. Finalmente, el Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el Expediente N.º 03525-2021-PA/TC²³, estableció como precedente constitucional vinculante, lo siguiente:

Regla sustancial:

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable. [...]

4.14. En concordancia con lo antes expuesto, el precedente constitucional emitido por el Tribunal Constitucional es una regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto en el cual el Tribunal Constitucional decidió establecer como regla general, y, por ende, se constituye en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga²⁴.

4.15. Así, el artículo VI del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional señala lo siguiente:

Artículo VI. Precedente vinculante

*Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante **cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica***

²³ Publicada el 7 de febrero de 2023.

²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0024-2003-AI/TC, del diez de octubre de dos mil cinco. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00024-2003-AI.html>



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

en la que consiste el precedente. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente. [...] [Énfasis agregado]

4.16. El propósito de incorporar el precedente en nuestro ordenamiento está vinculado a principios constitucionales, entre otros, el de predictibilidad, seguridad jurídica y el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Así, por ejemplo, como señala Rivera²⁵, la Corte Constitucional de Colombia²⁶ destaca las finalidades del precedente:

Primera, la de preservar la seguridad jurídica y la coherencia del orden jurídico, lo que obliga a los jueces y tribunales a otorgar un significado estable a las normas jurídicas, de manera que sus decisiones sean razonablemente previsibles. Segunda, la de protección de los derechos fundamentales y las libertades ciudadanas, así como la de garantizar el crecimiento económico y el desarrollo sostenible, evitando variaciones injustificadas o caprichosas de los criterios de interpretación. Tercera, la de preservar el valor supremo de la igualdad, evitando que casos iguales, con identidad de los supuestos fácticos, sean resueltos de manera distinta. Cuarta, la de ejercer un control de la propia actividad judicial, imponiendo a los jueces y tribunales una mínima racionalidad y universalidad, ya que los obliga a decidir el problema que les es planteado de una manera que estarían dispuestos a aceptar en otro caso diferente pero que presente caracteres análogos.

4.17. En este orden de ideas, corresponde señalar que los jueces del Poder Judicial están obligados a seguir la interpretación de la Constitución o de las leyes efectuada por el Tribunal Constitucional en su rol de supremo intérprete de la Constitución²⁷. En este sentido, en el presente caso, este Supremo Tribunal considera que es pertinente la aplicación de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional que, en el caso concreto, suspendieron los intereses moratorios por el exceso de plazo para resolver los recursos de reclamación y apelación.

Análisis del caso concreto

²⁵ RIVERA SANTIVÁÑEZ, José Antonio (2005). “Fundamentos sobre el carácter vinculante de las resoluciones del Tribunal Constitucional”. En *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, N.º 9; p. 350.

²⁶ <https://www.corteconstitucional.gov.co/pqrs/>

²⁷ En la Sentencia del Pleno N.º 799/2020 (derivada del Expediente N.º 03756-2018-PA/TC-Lima - Ministerio Público), citada anteriormente, el Tribunal Constitucional enfáticamente ha puesto de manifiesto el carácter vinculante de sus interpretaciones.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

4.18. En el caso, como consecuencia de la fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2007, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0035482 a N.º 012-003-0035491 y las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0021385 a N.º 012-002-0021394.

4.19. Mediante escrito del 14 de febrero 2013, la empresa recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores anteriormente mencionados. Fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N.º 0150140010873, del 26 de julio de 2013, que declaró infundado el reclamo interpuesto por la empresa demandante, y en consecuencia ordenó proseguir con la cobranza actualizada de los valores emitidos.

4.20. El 27 de agosto del 2013, la empresa recurrente apeló la Resolución de Intendencia N.º 0150140010873. Dicho expediente fue elevado al Tribunal Fiscal el 20 de septiembre del 2013 mediante Oficio N.º 000243-2013-SUNAT/2H3000 y finalmente fue resuelto por Resolución N.º 05550-1-2019, del 18 de junio del 2019, con posterioridad al plazo establecido por el artículo 150 del Código Tributario:

Fecha de interposición de recurso de apelación	Fecha de ingreso del expediente al Tribunal Fiscal	Vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación	Fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05550-1-2019
27/08/2013	20/09/2013	20/09/2014	18/06/2019

4.21. De los hechos expuestos, esta Sala Suprema concluye que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC son aplicables al presente caso en tanto constituyen doctrina jurisprudencial vinculante aplicable a casos de materia controvertida similar, como el presente, que trata de la suspensión de los intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

cuyo desconocimiento implica una transgresión del derecho a recurrir de los contribuyentes así como del principio de razonabilidad²⁸.

4.22. De otro lado, esta Sala Suprema advierte que el Tribunal Fiscal no ha acreditado alguna causa que justifique el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación, es decir, no ha demostrado las razones justificantes (la complejidad del asunto, la actividad o conducta del interesado, la conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado) de la demora prolongada en el plazo para resolver.

4.23. En tal sentido, en el caso hubo una dilación que afecta a la contribuyente, debido a que se ha producido un incremento de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación, lo cual afecta el principio de razonabilidad. En tal sentido, los intereses moratorios devengados respecto del exceso del plazo previsto en el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario son inaplicables.

4.24. Con relación a los intereses moratorios, la sentencia de vista concluyó que la demora injustificada en resolver por parte del Tribunal Fiscal obedeció objetivamente a causa imputable a este órgano resolutor, por lo que concluyó que se vulneró el plazo razonable, en concordancia con el criterio fijado por el Tribunal Constitucional en diversas resoluciones:

²⁸ Se podría aplicar también en el razonamiento el argumento *a pari*, cuyo significado es “donde hay la misma razón, hay el mismo derecho”. Sobre ello, el Tribunal Constitucional en el fundamento 9 de la sentencia del Expediente N.º 1458-2007-PA/TC razona:

Se precisa que el reclamo de la recurrente es idéntico al solicitado por los recurrentes ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y siendo que el Perú es un miembro integrante del tratado, se debe amparar la solicitud”. De igual manera, en la Sentencia del Expediente N.º 4993-2007-PA/TC señala: “Sostiene que la configuración de una violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, aparte de la necesidad de que se trate de un mismo órgano administrativo que los haya expedido, es preciso que exista una sustancial identidad entre los supuestos de hechos resueltos en forma contradictoria, cuya identidad no tiene por qué ser plena, basta que existan suficientes elementos comunes como para considerar que los supuestos de hecho enjuiciados son jurídicamente iguales y que, por tanto, debieron merecer una misma aplicación de la norma.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

En consecuencia, por los fundamentos establecidos anteladamente, resulta acorde a derecho que la A quo, haya estimado la pretensión subordinada referida a la inaplicación de los intereses moratorios devengados excesivamente por el tiempo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver los recursos de reclamación y apelación, por lo que correspondía ordenar a la Administración Tributaria reliquide la deuda tributaria, conforme a los considerando de la presente resolución por la excesiva dilación cometida al momento de resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante (20 de septiembre del 2014 al 18 de junio de 2019). [...].

4.25. En suma, del análisis de la sentencia de vista, se verifica que la Sala Superior concluyó que el Tribunal Fiscal no actuó con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver dentro del plazo razonable el recurso de apelación presentado por la contribuyente, razón por la cual se ha incurrido en una vulneración del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable. En efecto, en el presente caso, no resulta razonable que el Tribunal Fiscal, sin justificación alguna, haya tardado más de cinco años en resolver el recurso de apelación presentado por la contribuyente.

4.26. De todos los argumentos antes expuestos, este Supremo Tribunal concluye que no resultan aplicables las normas que restringen el derecho de los contribuyentes a un procedimiento que dure un plazo razonable. Por lo tanto, en el caso, no corresponde la aplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230, vigente a partir 13 de julio de 2014, en tanto dicha norma prolonga la aplicación de intereses moratorios por encima del plazo legal para resolver, en aquellos recursos que se encontraban en trámite al momento de la entrada en vigencia de dicha norma.

4.27. En efecto, dicha norma fue inaplicada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias N.º 04082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca) y N.º 4532-2013-PA/TC (caso Icatom S.A.), en tanto vulnera el plazo razonable, que constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el cual despliega sus efectos a todo el ordenamiento, incluido al procedimiento contencioso tributario. Por las consideraciones antes señaladas, dicha infracción normativa deviene **infundada**.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

4.28. De otro lado, los recurrentes SUNAT y Tribunal Fiscal señalan que la sentencia de vista inaplica el quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que establece que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor - IPC. Añade que la Sala Superior inaplica el quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario, pues no precisa la deuda en función del IPC y únicamente dispone que la suspensión de los intereses moratorios sea desde el veinte de septiembre de dos mil catorce al dieciocho de junio de dos mil diecinueve, cuando lo correcto era la actualización de la deuda en función del IPC desde el veinte de septiembre de dos mil catorce, en estricto cumplimiento del quinto párrafo del artículo 33 del Código Tributario.

4.29. Como paso preliminar del análisis de la infracción normativa, es pertinente precisar que la demandante planteó como pretensión subordinada que se ordene a la administración tributaria recalcular los intereses de la deuda tributaria, excluyendo aquellos que se hayan generado como consecuencia de la demora en exceso de la administración tributaria en resolver el recurso de apelación.

4.30. Así, de las pretensiones del escrito de demanda, se advierte que la contribuyente no hizo referencia al índice de precios al consumidor - IPC para la actualización de la deuda, sino solo a la inaplicación de los intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver el recurso de apelación; por lo tanto, la superior solo se ha pronunciado sobre este último aspecto, en virtud del principio de congruencia procesal²⁹.

4.31. Por lo tanto, este Tribunal Supremo no puede pronunciarse respecto de la inaplicación del índice de precios al consumidor - IPC, pues de lo contrario se

²⁹ **Título preliminar del Código Procesal Civil**

Artículo VII.- El juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no podrá ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos a los alegados por las partes.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

permitiría que esta corte de casación actúe como una instancia más y efectúe una nueva, no sólo evaluación, sino calificación de los hechos y las pruebas, labor que excede sus funciones, en tanto el recurso de casación tiene por finalidad, únicamente, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional.

4.32. Sin perjuicio de lo antes señalado, con relación a la actualización de la deuda tributaria en función del índice de precios al consumidor - IPC, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre el pedido de aclaración de la Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, respecto del precedente vinculante recaído en el Expediente N.º 03525-2021-PA/TC:

*4. En cuanto al punto (ii) del pedido de la procuraduría, se aprecia que también corresponde ser desestimado, pues la materia de discusión y debate, así como el establecimiento del precedente vinculante -tanto en su regla procesal como en su regla sustancial-, se ha centrado en el análisis de los intereses moratorios generados con posterioridad al vencimiento de los plazos legales para resolver los medios impugnatorios en sede administrativa-tributaria o los recursos en sede judicial, de modo que no es parte de tal análisis el contenido del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que dispone la aplicación del índice de precios al consumidor, **el cual mantiene plena vigencia.***

4.33. De lo antes expuesto, se verifica que el Tribunal Constitucional ha concluido que el artículo 33 del Código Tributario se mantiene vigente en tanto no ha formado parte de la controversia. En ese sentido, durante el período de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor - IPC.

4.34. En el presente caso, no ha formado parte del debate procesal, ni ha sido sometido a contradictorio el aspecto vinculado con la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que dispone que, durante el período de suspensión de los intereses moratorios, la deuda será actualizada en función del índice de precios al consumidor – IPC. Por lo tanto, la actualización de la deuda en función de dicho índice se mantiene vigente.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

4.35. Por todas las consideraciones antes señaladas, todas las infracciones normativas materiales alegadas por los codemandados SUNAT y el Tribunal Fiscal son **infundadas**.

DECISIÓN:

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON:**

- 1. INFUNDADO** el recurso de casación presentado por la empresa demandante **Tecpetrol del Perú S.A.C.**, mediante escrito del trece de agosto de dos mil veintiuno (folios 432-458), **INFUNDADO** el recurso de casación presentado por la entidad codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del doce de agosto de dos mil veintiuno (folios 374-397), e **INFUNDADO** el recurso de casación presentado por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito del doce de agosto de dos mil veintiuno (folios 399-427)

En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del treinta de julio de dos mil veintiuno (folios 351-370), que confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número siete, del catorce de mayo de dos mil veintiuno (folios 227-246), que declaró fundada en parte la demanda con relación a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver la apelación e infundada respecto a los demás extremos.

- 2. ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la empresa Tecpetrol del Perú S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 18314-2021
LIMA

Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GCCH/dvss