



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

TEMA: EXPROPIACIÓN E IMPUESTO A LA RENTA

SUMILLA: *La indemnización justipreciada en el proceso de expropiación o, mejor dicho, la diferencia resultante de comparar dicha indemnización con el respectivo costo de adquisición del bien, está gravada con impuesto a la renta; sostener lo contrario, significaría conceder un beneficio tributario no regulado por la norma por vía jurisprudencial (Expediente N.º 00319-2013-PA/TC), lo cual atenta contra el principio de reserva de ley establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.*

PALABRAS CLAVES: *Motivación, justiprecio, expropiación, impuesto a la renta, reserva de la ley.*

Lima, doce de enero de dos mil veintitrés

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

I. VISTA

La causa tres mil trescientos sesenta y dos, guion dos mil veintiuno; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

Se trata de los recursos de casación interpuestos por **i)** la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)**, de fecha quince de marzo de dos mil veintiuno (fojas ochocientos cincuenta y ocho a ochocientos sesenta y nueve del expediente principal); **ii)** el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha quince de marzo de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta a ochocientos setenta y ocho del expediente principal); y **iii)** la empresa demandante **Indus Sociedad Anónima**, de fecha quince de abril de dos mil veintiuno (fojas trescientos cuarenta y nueve a trescientos sesenta y dos del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y siete, de fecha dos de diciembre de



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

dos mil veinte (fojas ochocientos doce a ochocientos cuarenta y cinco del expediente principal), expedida por la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **i) confirma en parte** la sentencia apelada contenida en la resolución número doce, de fecha treinta de diciembre de dos mil dieciséis (fojas trescientos ochenta y nueve a cuatrocientos trece del expediente principal), que declaró **fundada en parte** la demanda, en consecuencia, declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015 por contener vicios de nulidad, conforme se ha advertido, reconoce el derecho a la devolución del monto indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta respecto a la indemnización justipreciada, conforme lo estableciera el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC, y ordenó a la SUNAT atender el pedido de devolución del impuesto a la renta pagado en exceso, en el extremo amparado que diera mérito a los actos administrativos cuestionados este en el proceso, los mismos que deben observar lo establecido en la presente; e **infundada** la demanda en el extremo que solicita la devolución del pago de impuesto a la renta por conceptos adicionales que recibió del Estado al haberse expropiado dos inmuebles de su propiedad; y **ii) revoca en parte** la sentencia apelada y, **reformándola**, la declara **fundada** la demanda en el extremo que solicita la devolución de lo pagado por impuesto a la renta respecto a los conceptos adicionales recibidos en el marco de procedimiento expropiatorio de sus inmuebles, y dispone que la administración tributaria devuelva a la demandante lo indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta, respecto a lo percibido del Estado, tanto como justiprecio como por los montos adicionales.

**1.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HAN DECLARADO PROCEDENTES
LOS RECURSOS DE CASACIÓN**

1.2.1. Mediante resolución suprema de fecha cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cincuenta del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)**, por las siguientes causales:

a) Infracción normativa por inaplicación de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, por vulneración al



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

debido proceso, específicamente, por vulnerar su derecho a la motivación adecuada al no haber efectuado análisis fáctico y jurídico alguno, ni haber expresado los fundamentos suficientes que justifique adecuadamente su decisión. Señala que, la Sala Superior justifica y confirma los fundamentos utilizados por el Juzgado y comete los mismos agravios que éste, es decir, aplica al caso de autos lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 00319-2013-PA/TC; pues, además de no constituir precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial, las partes son distintas y las peculiaridades entre ese caso. Precisa que la sentencia resuelve en el mismo sentido por el solo hecho de que aparentemente es una controversia similar por el pedido de devolución del supuesto pago indebido del impuesto a la renta por la indemnización justipreciada de un bien expropiado; sin embargo, no se aprecia un análisis pormenorizado del caso de autos, siendo este el que se encuentra sujeto a controversia, y en clara vulneración de lo dispuesto en la Norma III del título preliminar del Código Tributario, respecto a que la Constitución Política del Estado y la ley son fuentes del derecho tributario que están sobre la aplicación de cualquier jurisprudencia. Alega que, la Sala Superior no toma en consideración los fundamentos doctrinales desarrollados por la SUNAT con el escrito denominado "Téngase presente el informe jurídico", presentado el siete de julio de dos mil diecisiete, no haciendo alusión a los mismos en ninguna parte de su sentencia, los cuales también formaron parte de su recurso de apelación y se encuentran desarrollados a partir de la página trece en adelante. Asimismo, la sentencia de segundo grado, lejos de brindar una motivación sustentada en las pruebas y en las normas jurídicas aplicables al caso, pese a que las citas, la Sala Superior declina a su deber señalando, sin exponer fundamento ni motivo real alguno, que a la indemnización justipreciada no le es aplicable el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual, utiliza como sustento la Sentencia N.º 319-2013-PA/TC, sentencia que no es vinculante para el presente proceso y en clara vulneración de lo dispuesto en la Norma III del título preliminar del Código Tributario, respecto a que la Constitución Política del Estado y la ley son fuentes del derecho tributario que están sobre la aplicación de cualquier jurisprudencia. Refiere que, para no incurrir en ese nuevo vicio, la Sala Superior debió motivar adecuadamente su decisión, esto es, debió responder a cada una de las cuestiones planteadas en los párrafos anteriores, además de responder a cada uno de los argumentos fácticos y jurídicos de la contestación de demanda,



**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA**

y analizar el material probatorio que obra en autos. En otras palabras, debió respetar su derecho a una motivación adecuada y a que las resoluciones no sean arbitrarias. Finalmente resulta fácil advertir que, si la sentencia de segundo grado no hubiera incurrido en este vicio, no habría concluido indebidamente que la posible ganancia de capital proveniente de la indemnización justipreciada no se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

b) Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta y la consecuente vulneración del principio de reserva de ley y el principio de igualdad contemplados en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado. Señala que, la sentencia de segundo grado realiza una interpretación errónea de los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, con ello, incurre en la inconstitucional e ilegal inaplicación del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta. Reitera la existencia de una interpretación errónea de los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el propio Colegiado haciendo suya la sentencia del Tribunal Constitucional, reconoce que existe una ganancia de capital, pero señala que con ello se busca el equilibrio económico por la "pérdida" que sufre por la expropiación. Sin duda alguna existe una interpretación errónea, toda vez que el Colegiado Superior no ha caído en cuenta que el derecho tributario grava los hechos económicos y no la voluntad del sujeto pasivo de realizar una transferencia o no. Así, solo debe formar parte del análisis si se ha generado o no una ganancia de capital. Indica que no ha analizado si en el caso de autos se habría o no materializado alguna "pérdida" como consecuencia de la expropiación. Precisa que, la interpretación errónea alcanza los montos adicionales que son entregados en virtud del proceso expropiatorio, calculados sobre la base del valor comercial de tasación, pues forman parte de la ganancia de capital que es generada por la transferencia onerosa del bien de capital (inmueble). Añade que el principio de legalidad gobierna en el mundo tributario y, en ese sentido, el resultado de la labor de interpretación jurídica no puede exceder lo expresamente establecido en las normas de la materia, puesto que incurrir en ello implicaría vulnerar el artículo 74 de la Constitución Política del Estado. Los importes por expropiación que percibió el demandante son dos, la indemnización justipreciada que está compuesta por el valor de tasación comercial debidamente actualizado respecto del bien que se expropia y la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

compensación por daños y perjuicios para el sujeto pasivo originados de forma inmediata y directa como consecuencia de la expropiación, y que se expresa en la indemnización por lucro cesante y por daño emergente; así como, un monto equivalente al 10% del valor comercial del inmueble por la demora en el proceso expropiatorio, que se denomina también "montos adicionales". Dichos conceptos entregados por el sujeto activo con ocasión de la expropiación se encuentran contemplados en el artículo 7 y 15 de la Ley N.º 27117- Ley General de Expropiaciones. El pago realizado por el Estado genera un ingreso para la demandante susceptible de producir una renta calificada como una ganancia de capital, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta. De conformidad con el inciso b del artículo 1 y 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos que provengan de la enajenación de bienes de capital, producen una ganancia de capital, la cual se encuentra gravada con el impuesto a la renta. El impuesto a la renta empresarial no se calcula sobre cada ingreso individualmente considerado, sino sobre todos los ingresos recibidos por una empresa durante el ejercicio fiscal. El principio constitucional de igualdad que se encuentra expresamente regulado en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, en el sentido que las situaciones iguales deben ser tratadas de la misma manera. Así, tanto en una compraventa como en la expropiación de un predio, nos encontramos ante la transferencia a título oneroso de un bien de capital; por lo que en plena aplicación del derecho igualdad, corresponde que la ganancia de capital producto de dichas operaciones se encuentra gravada con el impuesto a la renta. El derecho tributario no grava la voluntad del contribuyente en la realización de una operación económica, sino grava los hechos económicos como tal; por lo que el carácter forzoso o no de una transferencia a título oneroso de un bien de capital, no tiene incidencia alguna con el acaecimiento del hecho económico y su consecuencia jurídica, esto es, con que la ganancia de capital que se genere se encuentre gravada con el impuesto a la renta. El ámbito de aplicación del impuesto es objetivo y no está sujeto a la voluntad ni del sujeto de activo ni del sujeto pasivo. La interpretación de las normas tributarias se debe realizar en consonancia con los principios que informan al derecho tributario, específicamente, la especial importancia del principio de capacidad contributiva. Así, la manifestación de riqueza que denota capacidad contributiva es la posible ganancia de capital o utilidad que puede resultar de comparar el importe recibido por la indemnización justipreciada y los



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

montos adicionales con el costo de adquisición del predio; es ese mayor valor el que es susceptible de tributar vía impuesto a la renta. Precisa que la Ley del Impuesto a la Renta contempla como ganancia de capital gravada con el impuesto a la renta al hecho económico expropiación.

1.2.2. Mediante resolución suprema de fecha cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cincuenta del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, por la siguiente causal:

Contravención a las normas del debido proceso: Vulneración de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Señala que, la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC es aplicable única y exclusivamente a ese caso concreto y particular, según lo previsto por el artículo 55 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N.º 28237, lo que se condice con la propia naturaleza de los procesos de constitucionalidad de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, aspecto que no ha tomado en cuenta la Sala Superior al momento de resolver. Si bien según la norma VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional, las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada pueden constituir precedente vinculante, ello procede solo si así lo expresa la sentencia precisando el extremo de su efecto normativo, lo cual no ocurrió en el caso de la sentencia recaída en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC. Por tanto, el Tribunal Fiscal no podía extender los efectos de la referida sentencia para la resolución del presente caso. Alega que, la Sala Superior al emitir pronunciamiento amparándose en dicha sentencia, vulnera el debido proceso, puesto que no toma en consideración los aspectos alegados por la recurrente en relación a la aplicación de la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional antes referida. Asimismo, la Sala Superior no toma en cuenta que lo pretendido por la demandante, colisiona con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia de dieciocho de marzo de dos mil catorce recaída en el Expediente N.º 04293-2012-PA/TC; según la cual, el Tribunal Fiscal no se encontraba



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

facultado para efectuar el control difuso administrativo, es decir, no estaba facultado para analizar si el supuesto de expropiación contenido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta califica como un hecho imponible.

1.2.3. Mediante resolución suprema de fecha cinco de mayo de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cincuenta del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Indus Sociedad Anónima**, por las siguientes causales:

a) Infracción normativa por inaplicación del inciso a) del artículo 38 del Código Tributario. Señala que, la sentencia de vista incurre en infracción normativa al inaplicar el inciso a) del artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dado que resulta controvertido que las resoluciones de intendencia emitidas constituyen documentos formales que establecen la exigibilidad de la deuda tributaria, y la decisión de no devolver es para todos los efectos una exigencia de pago, por lo que corresponde la aplicación de la tasa de interés moratorio prevista en dicho dispositivo. Alega que, la Sala Superior se ha limitado a efectuar una lectura formalista y restrictiva del dispositivo, sin tener en cuenta la finalidad del establecimiento de las tasas distintas por el Código Tributario, la aplicación de distintos métodos de interpretación. Señala que, la infracción en la sentencia tuvo una incidencia directa en la decisión, pues lleva a la Sala Superior a decidir erróneamente que la tasa de interés generada por el periodo comprendido a partir del dos de marzo de dos mil quince hasta la fecha en que se hizo efectiva la devolución es la tasa TIPMN (Tasa de Interés Pasiva en Moneda Nacional) y no la tasa de interés moratorio (TIM) que cobra la SUNAT a sus deudores. Finalmente señala que, la sentencia impugnada le causa un agravio de orden patrimonial porque al haberse infringido normas de orden material, se ha determinado que, al momento de calcular el importe a devolver, se considerará una tasa de interés inadecuada, determinándose el pago de una devolución por un importe minúsculo.

b) Infracción normativa por aplicación indebida del inciso b) del artículo 38 del Código Tributario. Señala que, al determinar que la SUNAT al momento de proceder con la devolución del impuesto a la renta, deberá determinar y pagar los intereses correspondientes al pago indebido, aplica lo dispuesto en el inciso



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

b) del artículo 38 del Código Tributario, que no corresponde, en lugar del inciso a) del artículo 38 del Código Tributario que sí corresponde. Alega que, la infracción de la Sala Superior tuvo una incidencia directa en la sentencia pues de no haberse incurrido en aquella, la conclusión hubiera sido que, si aplica el inciso a) del artículo 38 del Código Tributario, desde la emisión de las Resoluciones de Intendencia.

II. CONSIDERANDO

PRIMERO. Antecedentes del caso

A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por las partes recurrentes, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos:

1.1. Demanda. Mediante escrito presentado el siete de abril de dos mil dieciséis (fojas ciento cuarenta y dos a ciento ochenta y seis), la empresa Indus S.A., interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: Primera pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015, de fecha veinte de noviembre de dos mil quince, que resolvió declarar improcedentes las apelaciones de puro derecho interpuestas contra las Resoluciones de Intendencia N.º 0241800451501/SUNAT y N.º 0241800451502/SUNAT, emitidas por la SUNAT. Segunda pretensión principal: Se solicita la aplicación del ejercicio de plena jurisdicción y se reconozca el derecho a la devolución del monto indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada y conceptos adicionales que recibió del Estado al haberse expropiado dos inmuebles de su propiedad. Pretensión accesoria: Se ordene a SUNAT que proceda a la devolución del impuesto a la renta pagado en exceso, así como de los intereses moratorios respectivos, habiéndose generado ambos conceptos al considerar erróneamente como base imponible del impuesto a la renta los montos percibidos como consecuencia del proceso de expropiación llevado a cabo en virtud de la Ley N.º 27329.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

1.2. Contestación de demanda

1.2.1. La Procuradora Pública de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, mediante escrito presentado el veintiséis de abril de dos mil dieciséis (fojas ciento noventa y siete a doscientos veinticuatro), contesta la demanda, solicitando que esta se declare infundada. Alega que el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta contempla como renta gravada la totalidad de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de inmuebles, entre ellas la expropiación, y que no se grava la indemnización como tal sino la posible ganancia que esta pueda generar, o la diferencia de comparar la indemnización recibida con el valor de adquisición del bien. Aduce que en el presente caso no se grava a la indemnización justipreciada como tal, sino que se grava la posible ganancia (renta) que de esta se pueda derivar, es decir, se estaría ante un impuesto que grava la ganancia, renta o utilidad, y no ante un impuesto que grava la propiedad. Asimismo, precisa que, aun cuando el tributo grave la ganancia, el consumo o la tenencia de la propiedad sobre determinado bien, independientemente de ello, todos los tributos terminarán recayendo sobre la propiedad, ya que indirectamente incidirán económicamente en esta, puesto que tales tributos se pagan con cargo al patrimonio del contribuyente (que incluye la propiedad sobre los bienes que forman parte de su activo, el ingreso por la realización económica de estos, etc.). Así, en el presente caso se está ante un impuesto que grava la ganancia o utilidad que pueda derivarse del mayor valor recibido por el inmueble respecto a lo que le costó adquirir el mismo, lo que se conoce como ganancia de capital según la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, se debe tener presente que indirectamente cualquier tributo, incluido el impuesto a la renta, termina incidiendo sobre la propiedad. Por último, señala que, de aplicar lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC, se estaría violando la reserva de ley en materia tributaria, pues se estaría otorgando un beneficio mediante jurisprudencia.

1.2.2. El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito presentado el veintiocho de abril de dos mil dieciséis (fojas doscientos treinta y uno a doscientos cuarenta y dos) contesta la demanda, solicitando que esta se declare infundada. Argumenta que los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Expediente N.º00319-2013-PA/TC solo recaen para dicho caso en concreto y sus efectos no son vinculantes para el caso de autos, ya que no fue establecida como precedente vinculante. Asimismo, precisa que el Tribunal Fiscal no se encontraba facultado para analizar si el supuesto de expropiación contenido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta califica como un hecho imponible, pues ello le supondría pronunciarse sobre el principio de capacidad contributiva y el derecho a la propiedad, reconocidos en la Constitución, lo que constituiría realizar control difuso en sede administrativa. Por tanto, considera que la resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación en el caso de autos ha sido dictada por el órgano competente, como es el Tribunal Fiscal, que, en vía de apelación resuelve las controversias en materia tributaria y aduanera en última instancia administrativa, respetando el procedimiento legal establecido para estos casos. Agrega que el tribunal administrativo ha tomado en consideración cada uno de los principios consagrados en la Constitución Política del Perú, así como los establecidos en las normas tributarias, y que la resolución materia de controversia ha sido dictada con arreglo a ley y ha observado las normas de procedimientos administrativos, no existiendo incongruencia alguna en sus fundamentos.

1.3. Sentencia de primera instancia: Fue emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el treinta de diciembre de dos mil dieciséis (fojas trescientos ochenta y nueve a cuatrocientos trece), y declaró **fundada en parte** la demanda¹ e **infundada** en el extremo que solicita la devolución del pago de impuesto a la renta por conceptos adicionales que recibió el Estado al haberse expropiado dos inmuebles de propiedad de la empresa demandante. El Juzgado fundamentó su decisión con base en los siguientes argumentos principales. La resolución impugnada incurre en un vicio de motivación, pues el Tribunal Fiscal no expresó las razones por las que dejó de cumplir con sus facultades establecidas en el artículo 102 del

¹ En consecuencia, **i) declara nula** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015, por contener vicios de nulidad; **ii) reconoce** el derecho a la devolución del monto indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta respecto a la indemnización justipreciada, conforme lo estableciera el Tribunal Constitucional en la STC N.º00319-2013-PA/TC, analizada en la presente litis; y **iii) ordena** a SUNAT atender el pedio de devolución del Impuesto a la Renta pagado en exceso, en el extremo amparado, que diera mérito a los actos administrativos cuestionados este proceso, los mismos que deben observar lo establecido en la presente.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Código Tributario, que lo autorizan a aplicar dispositivos con rango inferior al de la ley, concluyendo que la sentencia recaída en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC no resulta aplicable al caso y solicitando a la contribuyente a acudir al órgano jurisdiccional para que, recién allí, pueda solicitar la aplicación del control difuso. Para el Juzgado, el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional de no considerar como renta la indemnización justipreciada producto de la expropiación resulta válido por haber sido adoptado en un caso análogo; sin embargo, considera pertinente realizar una diferenciación en lo referido al pago de conceptos adicionales. En tal sentido, los conceptos adicionales que recibió la demandante como parte del justiprecio por la expropiación no tienen sustento constitucional alguno, sino que es un pago que nace del artículo 17 de la Ley de Expropiaciones y, por tanto, no existen razones para concluir que dicho pago no genere renta gravada. Finalmente, sobre la pretensión accesorio, se señala que, al haberse determinado que el monto dinerario recibido como consecuencia del procedimiento de expropiación tiene como función el equilibrio patrimonial de la ahora demandante por la pérdida compulsiva de su bien inmueble, la configuración de la enajenación forzosa en sí misma no genera señales de capacidad contributiva pasible de ser gravada por el impuesto a la renta. Siendo ello así, la pretensión referida a devolución de impuesto a la renta pagado en exceso y sus intereses moratorios, resulta atendible en tanto, pese a que la norma legal establece un supuesto impositivo que podría ser materia de cobranza por parte de la administración, ello no supone que la demandante se encuentre obligada a asumir el pago de un impuesto cuando en los hechos no se llegue a configurar el hecho imponible de dicho impuesto, puesto que no existe capacidad contributiva que en los hechos justifique el cobro del tributo. Por ende, la administración debe reconocer el monto pagado a cuenta (impuesto pagado por adelantado) por concepto de impuesto a la renta, más intereses moratorios respectivos.

1.4. Primera sentencia de vista: Emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el dieciocho de setiembre de dos mil diecisiete (fojas quinientos ochenta y uno a seiscientos), **confirmó** en todos sus extremos la sentencia apelada.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

1.5. Sentencia de Casación N.º 26965-2017: La Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Permanente, el seis de junio de dos mil diecinueve (fojas setecientos cincuenta y tres a setecientos sesenta), declaró fundados los recursos de casación interpuestos por todas las partes del proceso, en consecuencia, nula la primera sentencia de vista, y se ordenó que la Sala Superior expida nuevo pronunciamiento con arreglo a lo dispuesto en la resolución. Expresa la Sala Suprema entre sus principales razonamientos lo siguiente. En la sentencia de vista, no se analiza el carácter o naturaleza de los pagos realizados en virtud a los literales c) y d) del numeral 7.1 del artículo 7 de la Ley N.º 27117 para el caso particular, considerando tanto la norma aplicable como lo establecido por el tribunal arbitral en los laudos que ordenan los pagos por dichos conceptos. Asimismo, no se analizó si se está ante el supuesto contemplado en el inciso a) o en el inciso b) del artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, si correspondía la devolución del monto indebidamente pagado por impuesto a la renta aplicando una tasa de interés moratorio o la tasa de interés legal. Por ende, la Sala Superior debe emitir nuevo pronunciamiento.

1.6. Segunda sentencia de vista: La Séptima Sala Especializada Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, el dos de diciembre de dos mil veinte (fojas ochocientos doce a ochocientos cuarenta y cinco), **confirmó en parte** la sentencia apelada que declaró **fundada** la demanda en el extremo que resuelve nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015 y reconoce únicamente el derecho a la devolución del monto indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta respecto a la indemnización justipreciada, conforme lo estableciera el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 00319-2013-PA/TC. En cuanto al extremo referido a la devolución de lo pagado por impuesto a la renta respecto a los “conceptos adicionales” recibidos en el marco del procedimiento expropiatorio de sus inmuebles, **revocó en parte** la sentencia y, **reformándola**, declaró **fundada** la demanda en dicho extremo. En ese sentido, el colegiado superior estimó que correspondía a la administración tributaria devolver a la demandante lo indebidamente pagado por concepto de impuesto a la renta, respecto a lo percibido por el Estado, tanto como justiprecio como por los montos adicionales.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Expresa la Sala Superior los principales razonamientos. Se comparte el criterio expuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC, puesto que una expropiación no puede considerarse como una forma de enajenación, conforme lo prevé el artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que conforme alega el máximo intérprete de la Constitución, el justiprecio sirve para compensar el daño que ocasiona el Estado al propietario luego de la venta forzosa de su patrimonio con el fin del interés público, por lo que advirtiéndose que la presente controversia versa sobre los mismos argumentos que fueron analizados por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00319-2013- PA/TC, de conformidad con lo previsto en el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 en concordancia con lo previsto en el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional, al prevalecer la Constitución sobre toda norma legal, puede advertirse que el Juez atendiendo a sus facultades de interpretación de la resolución expedida por el Tribunal Constitucional resolvió la presente controversia, lo cual de acuerdo a las normas citadas se encuentra permitido por ley, no siendo necesario que dicha jurisprudencia expresamente señale que es de “observancia obligatoria”, conforme erradamente alegan las demandadas. Por tanto, deben desestimarse los agravios formulados por las demandadas. Así, considera que el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta no puede sobreponerse a lo regulado en el artículo 70 de la Constitución Política del Perú, que regula la inviolabilidad del derecho de propiedad, lo cual ha sido correctamente analizado por el Tribunal Constitucional. En consecuencia, la aplicación de la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional antes citada no vulnera los principios de legalidad ni mucho menos el principio de reserva de ley. Sobre el artículo 7 de la Ley N.º 27117 - Ley General de Expropiaciones, se señala que si bien se ha reconocido que el monto recibido como consecuencia de una expropiación (justiprecio) no se encuentra gravado con el impuesto a la renta, criterio extraído de la Sentencia N.º 00319-2013-PA/TC, sin embargo en cuanto a la devolución de los montos adicionales debe advertirse que, del inciso c) y d) de la Ley N.º 27117, se desprende que los montos adicionales no forman parte del justiprecio, sino que son conceptos vinculados con la expropiación, que tiene una regulación propia. Por tanto, analizada la norma, el colegiado superior considera que los denominados “montos adicionales” se originan por la demora del propio Estado; para afirmar ello se basa en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Impuesto a la Renta. Consecuentemente, no constituyen ingresos como consecuencia de operaciones con terceros, ni se les puede considerar como tales por aplicación de la teoría del flujo de riqueza, toda vez que se trata de ingresos que provienen de la Ley N.º 27117, es decir, provienen de un mandato legal y no del acuerdo entre la empresa y el Estado, más aún si es monto adicional que se recibe ante el cumplimiento tardío por el Estado en sus actuaciones en el curso del procedimiento expropiatorio. Del mismo modo, se precisa que, si bien el laudo arbitral y la sentencia de vista denominan a estos “montos adicionales” como “penalizaciones”, lo cierto es que del texto de la propia Ley N.º 27117 se advierte que estamos ante la figura de “indemnizaciones” que recibe el sujeto pasivo (expropiado) por la demora administrativa del Estado. Por tanto, se considera que los denominados “montos adicionales” a que se refieren los literales c) y d) del numeral 7.1 del artículo 7 de la Ley N.º 27117, se originan por la demora del propio Estado para llevar adelante el procedimiento expropiatorio, y tienen carácter indemnizatorio similar al del justiprecio y no pueden ser disminuidos unilateralmente por el propio Estado basándose en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la Sala Superior concluye que, habiendo dejado claro que en el presente caso los pagos indebidos del impuesto a la renta no se generaron como consecuencia de cualquier documento notificado por la administración tributaria, sino por propia decisión de la hoy demandante, es evidente que la administración debe efectuar el pago de los intereses al amparo del inciso b) del artículo 38 del Código Tributario.

SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación

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

2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional.”², y revisa si los casos particulares resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

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

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

2.5. De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción

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

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

de normas de carácter procesal —*de orden constitucional y legal*—, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

Pronunciamiento respecto de las infracciones normativas de carácter procesal

TERCERO. Anotaciones sobre el principio del debido proceso y motivación de resoluciones judiciales

Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios involucrados que permitirán una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo. Así, tenemos:

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

3.2. Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

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

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

3.3. Así, se entiende que habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

⁴ Artículo 22. *Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.*

Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

CUARTO. En atención al marco glosado en los anteriores considerandos, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. Las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso *sub materia* solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.1. Iniciamos precisando que si bien se ha denunciado en forma independiente la **infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, por vulneración al debido proceso, específicamente por vulnerar su derecho a la motivación adecuada** (por la demandada SUNAT), y **contravención a las normas del debido proceso por vulneración de lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú** (por el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal), no es menos cierto que ellas guardan estrecha relación. Por ese motivo y en aplicación de los principios de concentración y dirección procesal, ambas denuncias procesales se analizarán en conjunto.

4.2. Teniendo en cuenta los términos que respaldan la infracción procesal, corresponde que este Tribunal Supremo verifique si el paso de las premisas fácticas y jurídicas a la conclusión a que se arriba ha sido lógica o deductivamente válido, sin devenir en contradictoria, dentro del marco de actuación descrito en el primer párrafo del presente considerando.

4.3. Encaminados en ese propósito, tenemos, de la sentencia recurrida, que se observa que la misma ha respetado el principio del debido proceso e

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial "El Peruano", en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

intrínsecamente el de motivación y congruencia, toda vez que ha delimitado el objeto de pronunciamiento, como se desprenden del segundo y sexto considerando; ha identificado los agravios en el considerando tercero, los que han sido absueltos, como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge del octavo al décimo séptimo considerando, no sin antes haber trazado el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia y fijado los hechos generados en sede administrativa. Se aprecia que para absolver y estimar los agravios planteados, la Sala de mérito efectuó una valoración de los hechos producidos en sede administrativa, además de haber justificado las **premisas fácticas** (*establecer si el pago del impuesto a la renta efectuado por la demandante a la administración tributaria como consecuencia de la indemnización justipreciada y los conceptos adicionales efectuada por el Estado a su favor, respecto de los inmuebles inscritos en las Partidas N.º 70094382 y 07014952 del Registro de Predio del Callao, se encuentran gravados o no con el Impuesto a la Renta, y en consecuencia, si corresponde o no, ordenar a la Administración Tributaria la devolución por dichos conceptos*) y **premisas jurídicas** (*artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF; artículo 1 (inciso g), artículos 3 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta; artículos 2, 3 y 7 de la Ley N.º 27117 - Ley General de Expropiaciones; artículo 38 del Código Tributario; artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que regula el proceso contencioso administrativo; artículos 51, 70 y 138 de la Constitución Política del Perú; y, artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional*), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que, teniendo en cuenta que el justiprecio no constituye renta propiamente dicha, sino que es un concepto indemnizatorio generado por las expropiaciones de bienes, cuyo monto el Estado no puede disminuir, no corresponde que se encuentre gravado con el impuesto a la renta. Asimismo, se precisa que los denominados “montos adicionales” que se perciben en el marco del procedimiento expropiatorio como consecuencia de la demora del Estado para llevar adelante dicho procedimiento, tienen también naturaleza indemnizatoria, tal como lo reconoce en el literal 1 del numeral 7.1 del artículo 7 de la Ley N.º 27117 - Ley General de Expropiaciones, por lo que tampoco se encuentran gravados con el impuesto a la renta. Finalmente, se determinó que el interés aplicable tanto al justiprecio como a los montos adicionales es el establecido en el literal b) del artículo 38 del Texto Único



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Ordenado del Código Tributario. En ese escenario, queda claro que la justificación interna que fluye de la recurrida es satisfactoria.

4.4. Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, además de haber absuelto el grado de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En consecuencia, estando a la corrección de las premisas normativa y fáctica, la conclusión a la que arribó la Sala Superior fue la adecuada. En efecto, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, por lo que cumple con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observa la infracción del derecho a un debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales.

4.5. Es menester acotar que lo precisado no es equivalente a que este Tribunal Supremo concuerde con el fallo recurrido, desde que no cabe confundir debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida.

4.6. Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión confirmatoria y revocatoria de la sentencia apelada, que declaró fundada en parte la demanda e infundada en otro extremo de la demanda de autos, observando, cautelando y respetando el derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma en parte la sentencia de primera



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

instancia y en parte la revoca. Así pues, la infracción normativa de carácter procesal deviene en **infundada**.

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

4.8. Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. Por el contrario, en el recurso se evidencia que lo que en realidad pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior, y no en estricto vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

Análisis de las infracciones normativas de índole material

QUINTO. Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta y la consecuente vulneración del principio de reserva de ley y del principio de igualdad contemplados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú denunciada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)

5.1. Debemos partir señalando que la doctrina ha señalado:

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



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances⁵.

Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia, si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso, es objeto de una interpretación errada por el juzgador, pues le otorga un sentido y alcance que no tiene.

5.2. Con la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación, importa que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en la causal material denunciada.

5.3. Precisado lo anterior, teniendo en cuenta los fundamentos de la presente causal (descritos en el 1.2 de la parte expositiva de la presente resolución, así como en el propio recurso de casación obrante a fojas ochocientos cincuenta y ocho del expediente principal), a fin de poder establecer si ha existido interpretación errónea de las normas denunciadas, debemos partir por tener claro lo establecido en las leyes que se invoca. En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando sus contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso y fijados por las instancias de mérito, y vincularlos con las materias que el artículo regula. Así, tenemos:

- El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF establece que:

El Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, b) Las ganancias de capital, c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta

⁵ CARRIÓN LUGO, J. (2003). *El recurso de casación en el Perú*. 2da Edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica GRIJLEY; p. 5.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

ley, d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley. Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes: 1) Las regalías. 2) Los resultados de la enajenación de: (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización. (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación. 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

- El artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, establece que:

Para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa. Entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a esta Ley, se encuentran: a) La enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios. b) La enajenación de: 1) Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas. 2) Bienes muebles cuya depreciación o amortización admite esta Ley. 3) Derechos de llave, marcas y similares. 4) Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del Artículo 14 o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría. 5) Negocios o empresas. 6) Denuncios y concesiones. c) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el inciso a) del Artículo 28, hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades. No constituye ganancia de capital gravable por esta Ley, el resultado de la enajenación de los siguientes bienes, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría: i) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante. ii) Bienes muebles, distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo.

- El artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, establece que:

Para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

- El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

SEXTO. Con tales precisiones, tenemos que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo que corre como acompañado y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

6.1. Mediante Ley N.º 27329 - “Ley que declara la necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto Internacional Jorge Chávez”, publicada el veinticinco de julio de dos mil, se declaró de necesidad pública la expropiación de los inmuebles de dominio privado adyacentes al indicado aeropuerto, de acuerdo al procedimiento de expropiación para la realización de obras de gran envergadura de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley N.º 27117 - Ley General de Expropiaciones, publicada el veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve. Entre dichos inmuebles se encontraban los inmuebles (lotes “X” y “Z”) de propiedad de la demandante, ubicados en la avenida Néstor Gambeta s/n (km 4.5) de la lotización industrial Santo Domingo de Bocanegra, provincia constitucional del Callao.

6.2. Es así que, mediante laudos arbitrales de derecho plasmados en las Resoluciones N.º 55 y 56 (lotes “X” y “Z”), ambos de fecha veintiséis de noviembre del dos mil nueve⁶, lo cual también es afirmado por la demandante, se estableció que los importes a pagar por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones a favor de la demandante por el Lote “Z”, como condición previa para su transferencia de propiedad era US\$ 2’954,661.12 (dos millones novecientos cincuenta y cuatro mil seiscientos sesenta y un dólares americanos con doce centavos) y por el Lote “X” el monto de US\$ 5’554,268,68 (cinco millones quinientos cincuenta y cuatro mil doscientos sesenta y ocho dólares americanos con sesenta y ocho centavos).

6.3. Posteriormente, con fecha veinticinco de marzo de dos mil diez, se llevaron a cabo las audiencias de la ejecución de los citados laudos arbitrales, mediante las cuales la demandante hizo entrega al Estado de la posesión de los Lotes “X” y “Z”. Del mismo modo, el Estado entregó a través de los respectivos certificados

⁶ Obrante a fojas tres y sesenta del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

de consignación a la demandante el monto total de S/ 24'713,842.98 (veinticuatro millones setecientos trece mil ochocientos cuarenta y dos con 98/100 soles), los cuales fueron liquidados a través del Banco de la Nación, ya que se le hizo entrega de los cheques de gerencia a su favor.

6.4. Ante ello, la demandante, mediante declaración jurada anual efectuó el pago del impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez de la siguiente manera: **i)** como pagos a cuenta contra el pago de regularización del impuesto a la renta anual de tercera categoría, el monto de S/ 540,901.00 (quinientos cuarenta mil novecientos un soles con cero céntimos), y **ii)** como pago por regularización del impuesto a la renta anual de tercera categoría, el monto de S/ 4'481,294.00 (cuatro millones cuatrocientos ochenta y un mil doscientos noventa y cuatro soles con cero céntimos). Sin embargo, posteriormente la empresa demandante advirtió que el pago efectuado por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez fue indebido, por lo que, con fecha veintisiete de febrero de dos mil quince, presentó sus solicitudes de devolución de los importes pagados, al considerar que estos conceptos se encontraban fuera del ámbito de aplicación del impuesto a la renta, conforme había sido objeto de análisis por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC.

6.5. No obstante, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Intendencia N.º 0241800451501/SUNAT⁷ y N.º 0241800451502/SUNAT⁸, ambas de fecha dos de marzo de dos mil quince, mediante las cuales declaró improcedentes las referidas solicitudes.

6.6. Ante ello, la demandante presentó sus recursos de apelación⁹ de puro derecho, los cuales fueron declarados improcedentes por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 11339-3-2015 de fecha veinte de noviembre de dos mil quince.

De la actuación administrativa anotada en los apartados precedentes, se desprende que el asunto controvertido en sede administrativa se centró en

⁷ Obrante a fojas cincuenta y siete del expediente administrativo.

⁸ Obrante a fojas cuatro del expediente administrativo.

⁹ Obrante a fojas veintiocho y ochenta y uno del expediente administrativo.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

determinar si el pago del impuesto a la renta efectuado por la demandante a la administración tributaria como consecuencia de la indemnización justipreciada y los conceptos adicionales erogados por el Estado a su favor, respecto de los inmuebles expropiados inscritos en las Partidas N.º 70094382 y N.º 07014952 del Registro de Predios del Callao, se encuentran gravados o no con el impuesto a la renta, y si, en consecuencia, corresponde o no ordenar a la administración tributaria la devolución por dichos conceptos.

SÉPTIMO. Orientados precisamente a determinar si en el caso concreto se ha interpretado erróneamente lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, así como en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, es menester señalar lo siguiente:

7.1. El Tribunal Constitucional¹⁰ ha sido claro al señalar que el derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda persona en el Estado social y democrático de derecho. El derecho de propiedad garantiza la existencia e integridad de la propiedad (corporal o incorporal) para el propietario, así como la participación del propietario en la organización y el desarrollo de un sistema económico-social; de ahí que en el artículo 70 de la Constitución Política del Perú se reconozca que el “derecho de propiedad es inviolable” y que el “Estado lo garantiza”.

7.2. Sin embargo y sin perjuicio de la protección constitucional del derecho de propiedad, el mismo artículo 70 de la Constitución Política del Perú, con fundamento en la prevalencia del bien común, también contempla la figura de la expropiación como potestad del Estado; esto es, la privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad de su titular. Por ello, se puede considerar que la propiedad es un derecho que es sacrificable en cualquier momento si así lo exige la seguridad nacional o la necesidad pública, según lo señala el mismo precepto constitucional.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3258-210-PA/TC de fecha veinte de abril de dos mil once.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

7.3. El artículo 6 de la Ley N.º 27117 - Ley General de Expropiación (vigente a la fecha de los hechos), señala que:

La expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso a favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

7.4. De ahí, para que la expropiación como acto sea legítima, debe observarse, en primer término, el principio de legalidad, en virtud del cual la actividad de todas las personas y la administración pública está sometida, primero, a la Constitución Política del Estado y, segundo, al ordenamiento jurídico positivo. En segundo término, para que la expropiación como procedimiento sea legítima, tiene que respetarse el derecho al debido proceso del titular del derecho de propiedad.

7.5. El principio de legalidad en materia tributaria que prevé el artículo 74 de la Constitución Política del Perú fija entre otras disposiciones: **i)** que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo; y **ii)** que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de las personas. En concordancia con ello, la norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF¹¹, precisa que solo por ley o decreto legislativo, en caso de delegación, se puede crear,

¹¹ NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY

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

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

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;

d) Definir las infracciones y establecer sanciones;

e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y

f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base de retención o percepción; conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, entre otros.

7.6. De esta manera, coincidiendo con lo expuesto por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia¹², se aprecia que el principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo sin una ley o norma que exija su cumplimiento. Esta imposición contenida en nuestra Carta Magna permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; por otro lado, garantiza que dicha potestad no se ejerza de forma arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

7.7. Al respecto, si bien mediante sentencia recaída en el Expediente N.º 2762-2002-AA/TC de fecha treinta de enero de dos mil tres, se reconoció que en materia tributaria, la reserva de ley es **relativa**¹³ (a excepción del caso previsto en el último párrafo del artículo 79, de la Constitución Política del Estado¹⁴), porque la creación, modificación, derogación y exoneración tributaria puede realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo, es cierto también estableció que esta delegación debía contener los límites y parámetros con la finalidad de que no se rebase la voluntad del legislador, precisando que este principio exige que la ley o norma habilitada regule los *elementos esenciales*¹⁵ y determinantes del tributo, y que solo se puede delegar aspectos complementarios.

¹² Sentencia recaída en los Expedientes N.º 0001-2004-AI/TC y N.º 0002-2004-AI/TC (acumulados), publicada el cuatro de octubre de dos mil cuatro. Caso Ley que Crea el Fondo y Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional (fundamento jurídico 39). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

¹³ [...] para los supuestos contemplados en el artículo 74 de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley —en cuanto al tipo de norma— debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo. (fundamento jurídico 6)

¹⁴ Al respecto, se debe señalar que el último párrafo del artículo 79 de la Constitución Política prevé una reserva legal absoluta cuando indica que: “Solo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país”.

¹⁵ El Tribunal Constitucional indica que los elementos esenciales que deben estar contenidos en la creación de un tributo son: “[...] los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. Derecho



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

7.8. Por otro lado, la Sentencia de Acción Popular N.º 141-2014 se sustenta en la primacía de las normas constitucionales, y **el carácter coactivo de los tributos y obligaciones tributarias viene conferido por la Constitución y las leyes**, por lo que la coactividad del tributo no proviene del Estado sino de la norma legal expedida conforme al ordenamiento constitucional y que establece y/o regula la obligación a cargo de un sujeto determinado. Asimismo, la norma constitucional del artículo 109 establece **el carácter obligatorio de las normas legales, cuyos términos vinculan tanto a las autoridades como a los administrados**, pues la dimensión subjetiva de la supremacía de la norma constitucional involucra que, en un Estado constitucional de derecho, todas las personas —gobernantes y gobernados— en sus actuaciones se encuentran vinculados en primer lugar a la Constitución y por esta a la ley.

7.9. En ese sentido, en un Estado constitucional de derecho, todas las personas (gobernantes y gobernados), en sus actuaciones, se encuentran vinculadas, en primer lugar, a la Constitución y, por esta, a la ley; lo cual nos permite establecer que la coactividad proviene de la norma jurídica que establece el tributo, y que tanto el contribuyente (obligado) como el fisco (ente público regulador) se encuentran en igual forma vinculados a los términos de lo establecido y regulado en la norma jurídica que impone el tributo y las obligaciones. Así, **se requiere acudir en primer lugar a la norma de reconocimiento contenida en el artículo 74 de la Constitución, que contempla el principio de legalidad**; en segundo lugar, se acude a los principios del Código Tributario, que, en la norma IV del título preliminar del Código Tributario, reafirma el principio de reserva de ley, estableciendo que solo por ley o por decreto legislativo se pueden crear tributos, y mediante decretos supremos se regulan las tarifas arancelarias y fijan las cuantías de las tasas; asimismo, la norma VIII del mismo código contiene una prohibición expresa de crear tributos vía interpretación de normas, cuando establece que: **“En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley”**.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

7.10. Bajo el esquema argumental glosado en los anteriores considerandos, queda claro que para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota; así, teniendo en cuenta los antecedentes administrativos descritos en el considerando sexto de este pronunciamiento, corresponde establecer si la Sala Superior incurrió o no en las infracciones normativas alegada por la entidad recurrente (Sunat) en el recurso de casación.

OCTAVO. Para tal fin, considerando el contenido de las normas descritas en el considerando 5.3 de la presente resolución, se advierte que los artículos 1 al 5 de la Ley del Impuesto de la Renta definen el ámbito de aplicación del impuesto. Resulta de ello que, además de estar gravadas las rentas provenientes de la explotación de una fuente, también se gravan otros ingresos, con alcances distintos según se trate de empresas o personas naturales. De esta forma, queda claro que **por ley se establece el ámbito de aplicación del impuesto.**

8.1. El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el impuesto a la renta grava las **ganancias de capital**, las cuales conforme al artículo 2 del mismo cuerpo legal, son cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa. Finalmente, el artículo 5 del referido cuerpo legal señala que se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso, es decir, se señala expresamente que la **expropiación** califica como “enajenación” para fines del impuesto a la renta.

8.2. De las normas antes mencionadas, se tiene que una expropiación constituye una enajenación susceptible de generar una ganancia de capital y por tanto renta afecta al impuesto a la renta; por tanto, el monto que se reciba como consecuencia de la expropiación —*la indemnización justipreciada a que se refiere la Constitución*— está sujeto al impuesto a la renta. En otras palabras, el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

legislador dispone que lo percibido por una expropiación sea calificado como ganancia de capital y, por ende, sea pasible del impuesto a la renta.

8.3. A la luz de lo antes descrito, queda claro que, si se genera una ganancia de capital, ese monto debe estar gravado con el pago del impuesto a la renta, máxime si se tiene en cuenta que no existe modificación de la norma que establezca una exoneración o inafectación al respecto, a lo que se agrega que, en la expropiación, se pagan dos conceptos: la indemnización y un justiprecio a partir del valor comercial del inmueble (tasación), en donde puede existir una ganancia y renta.

8.4. La administración tributaria a lo largo del proceso ha enfatizado que lo que se grava no es la indemnización justipreciada (la cual, como señala la norma, incluye el valor comercial del bien expropiado) como tal, sino la posible ganancia que de esta se pueda derivar, puesto que considera que lo que se debe gravar debe ser la potencial renta o ganancia que se pueda obtener de comparar el valor del justiprecio con el valor de adquisición del inmueble expropiado, mas no la propiedad que se tenga sobre el bien.

8.5. En relación con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00319-2013-PA/TC, tenemos que, en efecto, trata sobre si debía gravarse o no con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada, recibida como consecuencia de la expropiación sufrida por el sujeto pasivo (Sociedad Agrícola San Agustín S.A.) del Fundo San Agustín para la futura ampliación del aeropuerto Jorge Chávez. Se aprecia que en dicha sentencia la administración tributaria, en sus argumentos como parte demandada, señaló también que, al momento de verificar si el particular ha contribuido con el pago del impuesto, esto se determina no con relación al patrimonio, sino a las posibles rentas o ganancias que haya obtenido en relación con los bienes sujetos a expropiación, por lo que concluye que no se grava el patrimonio o propiedad de dichos bienes, sino la posible ganancia generada por el mayor valor recibido por el inmueble respecto a lo que le costó adquirirlo. Es así que el Tribunal Constitucional remarcó que una transferencia forzosa, como la dada en el proceso de expropiación, no genera señales de capacidad contributiva, pues el monto



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

dinerario recibido solo tiene como destino el equilibrio patrimonial del sujeto pasivo, es decir, que se mantenga indemne el patrimonio del particular.

8.6. Sin embargo, atendiendo a lo desarrollado en los considerandos anteriormente expuestos, tenemos que dicha sentencia del Tribunal Constitucional no resulta aplicable para el presente caso, toda vez, que, en primer lugar, no constituye precedente vinculante conforme a lo previsto en el artículo VI¹⁶ del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional. En segundo lugar, dicho pronunciamiento se realizó a través de un proceso de amparo, por lo que la sentencia expedida en ese proceso constitucional tiene efectos únicamente entre las partes; establecer lo contrario significaría que se estaría concediendo un beneficio tributario no regulado por la norma por vía jurisprudencial, lo cual atentaría contra el principio de reserva de ley establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

8.7. Con relación a la Resolución de Intendencia N.º 0260140102476/SUNAT, señalada por la empresa demandante como caso anterior o similar en que la administración tributaria ya se pronunció sobre la materia controvertida en esta causa, cabe señalar que la misma tampoco tiene carácter vinculante en sede jurisdiccional, más aún cuando la única fundamentación en que se ampara es lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la sentencia acotada anteriormente, que, como se tiende dicho, resulta aplicable únicamente a las partes relacionadas a ese procedimiento.

8.8. De esta manera, considera esta Sala Suprema que también se estaría atentando contra el deber de contribuir, puesto que el desarrollo económico de un país requiere que las transacciones comerciales, puedan realizarse de la

¹⁶ 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 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.

Para crear, modificar, apartarse o dejar sin efecto un precedente vinculante se requiere la reunión del Pleno del Tribunal Constitucional y el voto conforme de cinco magistrados.

En los procesos de acción popular, la sala competente de la Corte Suprema de la República también puede crear, modificar o derogar precedentes vinculantes con el voto conforme de cuatro jueces supremos. La sentencia que lo establece formula la regla jurídica en la que consiste el precedente, expresa el extremo de su efecto normativo y, en el caso de su apartamiento, los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

forma más sencilla, como para que las mercancías, bienes y servicios puedan trasladarse de la forma más rápida posible; y sostener que el importe recibido por una expropiación no se encuentra sujeto al pago de impuestos, generaría un incentivo perverso, pues cualquier persona natural o jurídica propietaria de un inmueble que requiera ser utilizado por el Estado para una obra o servicio público, jamás aceptaría un trato directo pese a que le sea beneficioso, pues obligaría al Estado a seguir todo un proceso de expropiación, que, como sabemos es largo y engorroso, con la única finalidad de beneficiarse de una inafectación del pago de impuestos.

8.9. Igualmente, cabe precisar que, de los argumentos vertidos por la administración tributaria, lo más resaltante sería que se grava con renta la posible ganancia de capital, más no el total del ingreso producto de la expropiación (la llamada indemnización justipreciada), pues el importe que paga el Estado por este concepto no solo reconoce el costo del predio, sino que incorpora el valor comercial actualizado del predio, así como los importes como la indemnización por lucro cesante e importes que son entregados por conceptos de demora en el proceso expropiatorio, los cuales son calculados sobre el valor comercial; es decir, esa diferencia sería lo gravado para el contribuyente, considerándose, por tanto, una ganancia de capital, lo cual sería un índice de manifestación de riqueza que denotaría capacidad contributiva y, por tanto, que se pueda desplegar el deber de contribuir hacia el particular.

8.10. Por consiguiente, atendiendo a la regulación de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que la indemnización justipreciada en el proceso de expropiación o, mejor dicho, la diferencia resultante de comparar dicha indemnización con el respectivo costo de adquisición del bien, está gravada con el impuesto a la renta, pues como lo sostiene la administración tributaria lo que se grava es la ganancia de capital y no la indemnización justipreciada como tal, lo cual constituye el índice de capacidad contributiva.

8.11. En base a lo analizado precedentemente, se verifica que la Sala Superior al confirmar en parte la sentencia apelada no ha tenido en consideración el principio de reserva de ley y capacidad contributiva, por lo que, en ese orden de ideas, se han infringido los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta y



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

se ha producido la consecuente vulneración del principio de reserva de ley y del principio de igualdad contemplados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Así pues, esta causal deviene en **fundada**.

NOVENO. Infracción normativa por inaplicación del inciso a) del artículo 38 del Código Tributario y por aplicación indebida del inciso b) del artículo 38 del Código Tributario denunciadas por Indus Sociedad Anónima.

9.1. Iniciamos señalando que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00025-2010-PI/TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que:

Con la expresión ‘inaplicación’ habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en ‘no aplicar’ una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una “vacatio legis”; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo.

9.2. Respecto a la infracción normativa por —*aplicación indebida*—, la doctrina señala que:

hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma.¹⁷

Por su parte Jorge Carrión Lugo precisa que esta infracción se puede presentar no solo en el supuesto antes descrito, sino en otros, tales como:

a) Cuando se aplica al caso una norma que no lo regula, dejando de observar la norma verdaderamente aplicable, la cual es violada lógicamente por inaplicación. Es decir, se aplica una norma impertinente en vez de la que jurídicamente corresponde. [...] b) Cuando se aplica al caso materia del litigio una norma derogada en sustitución de la vigente. c) Cuando no se aplica una norma jurídica

¹⁷ SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). “El recurso de casación civil”. Praxis. Cultural Cuzco SA. Editores. Limas; p. 62.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

nacional por entender que la norma aplicable es la extranjera, [...] d) [...] cabe la causal consistente en la aplicación indebida del principio relativo a la jerarquía de las normas [...] e) Finalmente, [...] se subsume el caso en que una sentencia resuelva un litigio aplicando una norma en sentido contrario a su propio texto.¹⁸

9.3. Corresponde ahora evocar el marco regulatorio aplicado por las instancias de mérito, para así determinar si lo decidido por la Sala Superior ha sido el resultado de una correcta aplicación sistemática de las normas involucradas. Así, tenemos:

➤ Los incisos a) y b) del artículo 38 del Código Tributario establecen que:

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente: a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°. b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.

9.4. La empresa recurrente para sustentar las causales señala esencialmente que la Sala Superior erróneamente concluye que la tasa de interés generada por el periodo comprendido a partir del 02 de marzo de 2015 hasta la fecha en que se efectúe la devolución es la tasa TIPMN (Tasa de interés pasiva en moneda nacional) y no la Tasa de interés moratorio (TIM) que sobra SUNAT a sus deudores, precisando que no haber incurrido en esa infracción normativa, la conclusión hubiera sido que se aplica el inciso a) del artículo 38 del Código Tributario, desde la emisión de las Resoluciones de Intendencia.

9.5. Así, tenemos que la fundamentación de estas infracciones normativas está referida a los intereses, es decir, a la pretensión accesorio de la demanda descrita en el primer considerando de la presente resolución, que dice:

*Se ordene a SUNAT proceda a la devolución del Impuesto a la Renta pagado en exceso, así como los **intereses moratorios respectivos**, habiéndose generado ambos conceptos al considerar erróneamente como base imponible del Impuesto a la Renta, a los montos percibidos como consecuencia del proceso de expropiación llevado a cabo en virtud de la Ley 27329. [Resaltado nuestro]*

¹⁸ CARRIÓN LUGO, Jorge (2001). "El recurso de casación". En *Revista Iustitia Et Ius*, Año 1, N.º 1; pp. 33 y 34.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

9.6. En ese sentido, habiéndose desestimado la pretensión principal, estableciéndose que, en el caso de autos, lo percibido por una expropiación es calificado como ganancia de capital y, por ende, es pasible del impuesto a la renta, no corresponde tal devolución, y en aplicación de lo establecido en el artículo 87 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria a esta causa, también corresponde desestimar la pretensión accesoria. Por consiguiente, las infracciones normativas devienen en infundadas.

9.7. De otro lado, cabe señalar que si bien es cierto que por Sentencia de Casación N.º 26965-2017, la Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Permanente, declaró fundados los recursos de casación interpuestos por todas las partes del proceso, en consecuencia, nula la sentencia de vista, y ordenó que la Sala Superior expida nuevo pronunciamiento relacionado a **i)** el carácter o naturaleza de los pagos realizados en virtud a los literales c) y d) del numeral 7.1 del artículo 7 de la Ley N.º 27117 para el caso particular, considerando tanto la norma aplicable como lo establecido por el tribunal arbitral en los laudos que ordenan los pagos por dichos conceptos; y **ii)** que si se está ante el supuesto contemplado en el inciso a) o en el inciso b) del artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, si correspondía la devolución del monto indebidamente pagado por impuesto a la renta aplicando una tasa de interés moratorio o la tasa de interés legal; si bien es cierto ello, también lo es que la Sala Superior ha cumplido con emitir pronunciamiento relacionado a los puntos referidos por la Sala Suprema, esto conforme se puede apreciar de los considerandos décimo cuarto al décimo sexto de la sentencia de vista materia de casación. Por lo tanto, no habiéndose estimado esta pretensión accesoria, devienen no estimables los argumentos referidos a este extremo.

DÉCIMO. Actuación en sede de instancia

Estando a la conclusión arribada en el precedente considerando, corresponde a este colegiado supremo, en aplicación del primer párrafo del artículo 397º del Código Procesal Civil, declarar fundado el recurso interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, resolver el conflicto casando la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada y declarar infundada la demanda por improbanza del petitorio, al haberse determinado materialmente que la decisión contenida en la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015 se encuentra ajustada a derecho, al haberse verificado que lo percibido por una expropiación supone una ganancia de capital y, por ende, es pasible del impuesto a la renta, concluyéndose que la decisión señalada no ha incurrido en alguna de las causales previstas en el artículo 10 de la Ley N.º 27444. Por ende, la demanda interpuesta debe desestimarse en todos sus extremos.

III. DECISIÓN

Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 397 y 398 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, **DECLARARON:**

I) INFUNDADOS los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del **Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha quince de marzo de dos mil veintiuno (fojas ochocientos setenta a ochocientos setenta y ocho del expediente principal), y por la empresa demandante **Indus S.A.**, de fecha quince de abril de dos mil veintiuno (fojas trescientos cuarenta y nueve a trescientos sesenta y dos del cuaderno de casación); y

II) FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria** el quince de marzo de dos mil veintiuno (fojas ochocientos cincuenta y ocho a ochocientos sesenta y nueve del expediente principal).

En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista, de fecha dos de diciembre de dos mil veinte (fojas ochocientos doce a ochocientos cuarenta y cinco del expediente principal), **y, actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia, de fecha treinta de diciembre de dos mil dieciséis (fojas trescientos ochenta y nueve a cuatrocientos trece del expediente principal), en el extremo que declaró fundada en parte la demanda y en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11339-3-2015; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON** infundada la demanda en todos sus extremos; en los seguidos por Indus S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 3362-2021
LIMA

Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Ramiro Antonio Bustamante Zegarra.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

TOQ/led