



**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA  
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO CON SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS  
TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**

**Expediente N° : 12720-2018**  
**Demandante : AUSENCO PERU S.A.C.**  
**Demandado : TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT**  
**Materia : NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**RESOLUCIÓN N° 32**  
**Lima, veintidós de enero**  
**de dos mil veintiuno.-**

*SUMILLA.- “Valorando las instrumentales antes mencionadas se concluye que los mismos no acreditan que los servicios prestados por la recurrente hayan consistido en uno de asistencia técnica pues como se ha manifestado solo describen la forma de ejecutado el proyecto así como los materiales empleados, sin apreciarse que señalen que las actividades realizadas constituyeran una transmisión de conocimientos hacia el usuario MGM de conformidad con la definición de dicho servicio en el sétimo considerando, por lo que de la valoración conjunta de todos los documentos aportados por la recurrente tanto en la etapa administrativa y la etapa judicial no se logra avizorar que los servicios prestados sean de asistencia técnica.”*

**VISTOS:** Con la constancia de vista de la causa que antecede, concluida la licencia del magistrado Méndez Suyón, y con los expedientes administrativos electrónicos que se tienen a la vista, interviniendo como ponente el señor Juez Superior Reyes Ramos. Es materia de grado la sentencia expedida mediante Resolución N° 26 de fecha ocho de julio de dos mil veinte, de fojas 1017 a 1058 del expediente electrónico, que declaró infundada la demanda respecto del expediente judicial N° 12720-2018 e improcedente respecto del expediente judicial N° 2896-2019, expediente acumulado al presente expediente.

**EXPRESIÓN DE AGRAVIOS.-** Mediante escrito de apelación de fojas 1062 a 1126 presentado por la demandante, se interpone recurso de apelación contra la sentencia venida en grado sosteniendo como agravios los siguientes puntos:



1. El juzgado incurre en error al desconocer que los servicios prestados por la Compañía a favor de MGM califican como asistencia técnica o consultoría, pues en la demanda se han desarrollado y sustentado los elementos que acreditan que los servicios prestados (exportados) por la Compañía a favor de MGM calificaban como asistencia técnica y, por ende no se encontraban afectos al IGV, lo cual ha sido desconocido por el Juzgado alegando sin sustento legal y fáctico que no ha existido transferencia de conocimientos especializados de la Compañía a MGM.
2. El juzgado incurre en error puesto que los servicios prestados por la Compañía a favor de MGM también califican como asistencia técnica, de acuerdo con la definición establecida en el reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, acerca de la lectura contraria al principio de reserva de ley y a la interpretación literal de normas tributarias, que efectúa el Juzgado en relación con la normativa tributaria de la aplicación supletoria al presente caso.
3. El juzgado incurre en error al establecer que los servicios prestados por la Compañía no califican como consultoría, toda vez que los servicios prestados a favor de PSI como a favor de MGM tienen la misma naturaleza, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal otorgara el mismo tratamiento tributario; sin embargo, habida cuenta que ello no sucedió en el caso de autos, solicitamos a la Sala que se sirva apreciar que los servicios prestados por la Compañía calificaban como consultoría encontrándose estos servicios en el Apéndice V de la Ley del IGV regulados como exportación de servicios no gravados con el IGV.
4. El juzgado no valora debidamente los medios probatorios relevantes que la Compañía presentó para efectos de acreditar que los servicios prestados a favor de MGM consistían en una asistencia técnica, con lo cual se convalida la vulneración del principio de verdad material.



5. El juzgado convalidó el cambio de fundamento del reparo, que se encuentra legalmente prohibido por el artículo 127 del Código Tributario, pues si bien la Administración Tributaria emitió las resoluciones de determinación porque los servicios prestados por la Compañía no calificaban como asistencia técnica o consultoría porque no había dado su parecer o consejo sobre algún asunto consultado por MGM, en la resolución de intendencia señaló que no calificaban como asistencia técnica o consultoría porque no consistían en una transferencia de conocimientos destinados al desarrollo o transformación de las actividades de MGM.
6. El Tribunal Fiscal al desconocer los argumentos de la Compañía sobre el extremo de los expenses y al haber señalado que la Compañía no presentó ningún argumento para cuestionar la acción de la Administración Tributaria sobre dicho aspecto, ha afectado el principio de congruencia procesal, regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, siendo convalidado por el Juzgado; sin embargo, no se ha tenido en cuenta que al haber apelado la Resolución de Intendencia, correspondía que al Tribunal Fiscal verifique la validez y legalidad de dicho acto administrativo y que era su obligación pronunciarse conforme lo señala el artículo 129 del Código Tributario sobre cuantas cuestiones suscite el expediente.
7. El Juzgado incurre en error al considerar que el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no es aplicable en materia sancionadora tributaria, toda vez que no ha tenido en cuenta que de conformidad con la Norma IX del Código Tributario, se aplican supletoriamente en el ámbito tributario los principios de derecho tributario y los principios de derecho administrativo.
8. El Juzgado no ha tenido en cuenta que la conducta atribuida a la compañía no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo de infracción: dolo o intención.



9. El Juzgado no ha tenido en cuenta que no procede la imposición de sanciones de multa en tanto no existe tributo omitido, al amparo del principio de retroactividad benigna, dado que con posterioridad a la fecha de infracción con la dación del Decreto Legislativo N° 1311 se modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalándose que para su configuración resultaba necesario que la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria, sino también en el pago de esta.
10. El juzgado incurre en error al no considerar la inaplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver, al afirmar sin ningún sustento o análisis de por medio que por la actividad procesal de la Compañía y la de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, el tiempo o plazo en el que se resolvió la presente controversia a nivel administrativo es proporcionalidad a la complejidad del caso. Nos remitimos a la STC N° 4082-2012-PA/TC y los fundamentos de la STC N° 04532-2013-PA/TC.
11. El Juzgado incurre en error al establecer que se estaría cuestionando la RTF N° 5174-9-2018; sin embargo, de la pretensión se puede verificar claramente que la demanda es contra la RTF N° 9876-9-2018, pues lo que se está cuestionando es la confirmación de una reliquidación sustentada en reparos ilegales, lo cual evidentemente guarda estrecha relación con la RTF N° 5174-9-2018 original, pero en ningún extremo de la demanda se pretende la nulidad de esta última.

#### **FUNDAMENTOS:**

**PRIMERO:** De conformidad con lo dispuesto en la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067, resultan de aplicación supletoria las normas previstas en el Código Procesal Civil.



**SEGUNDO:** El artículo 364° del Código Procesal Civil, establece que el recurso de apelación tiene por objeto que el órgano jurisdiccional superior examine, a solicitud de la parte, o de tercero legitimado, la resolución que le produzca agravio con el propósito que sea anulada o revocada, total o parcialmente. De igual forma, el artículo 370° del Código Adjetivo citado, prescribe que la competencia del Juez Superior, está limitada a resolver sobre los agravios expresados en la apelación, estando impedido de ir más allá de lo denunciado o fundamentar la decisión en hechos no invocados. Bajo este mismo contexto, Ledesma Narváez comentando el artículo 370° del Código Procesal Civil, señala: “ *El artículo en comentario regula la limitación de la competencia del Juez superior frente a la apelación. Esta limitación lleva a que sólo se pronuncie sobre los agravios que la sentencia recurrida le ha causado al apelante. El agravio es la medida de la apelación (...)*”. Por consiguiente, en virtud de esta disposición legal, el órgano revisor debe circunscribirse únicamente a efectuar el análisis de la resolución recurrida y a absolver sólo los agravios contenidos en el escrito de su propósito.

**TERCERO:** En el presente caso, de la demanda que obra de folios 237 a 297 de autos, se aprecia que son pretensiones de la accionante las siguientes:

- **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la RTF N° 05174-9-2018 en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT en cuanto al reparo al débito fiscal del IGV de los períodos abril, junio y diciembre 2008, asociado con los servicios prestados por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica", Ltd. conforme a los fundamentos de la demanda, incluyendo el reparo a gastos ("expenses") por las facturas emitidas por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering.



- **Primera pretensión accesoria:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT en cuanto al reparo al débito fiscal del IGV de los períodos abril, junio y diciembre 2008, asociado con los servicios prestados por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica", Ltd. conforme a los fundamentos de la demanda, incluyendo el reparo a gastos ("expenses") por las facturas emitidas por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering.
- **Segunda pretensión accesoria:** Se declare la nulidad parcial de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-001426 2 a 022-003-0014273 que reparan el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos abril, junio y diciembre 2008, asociado con los servicios prestados por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica" y que, por tanto no calificarían como exportación de servicios; incluyendo el reparo a gastos ("expenses") por las facturas emitidas por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering, y, las multas asociadas, contenidas en las Resoluciones de Multa N° 022-002- 00009804 a 022-002-00009806 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario; conforme a los fundamentos de la demanda.
- **Tercera pretensión accesoria:** Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud del reparo impugnado relativo al Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2008 y sus multas asociadas, más intereses calculados a la fecha de devolución efectiva.
- **Pretensión Subordinada a la Pretensión Principal:** En el supuesto negado que se declare infundada la pretensión principal, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal; y, de la Resolución de Intendencia, en el extremo que confirmaron las



Resoluciones de Multa, así como la nulidad de las Resoluciones de Multa, en base los fundamentos que se exponen en la demanda y además se declare la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Autoridad Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes.

- **Pretensión Accesorio a la Pretensión Subordinada:** Se ordene a la Autoridad Tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las Resoluciones de multa y devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Autoridad Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial.

#### **EXPEDIENTE ACUMULADO N°02896-2019**

- **Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09876-9-2018, de la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001727, la Resolución de Determinación N° 022-003-0014273 relativa al Impuesto General a las Ventas de diciembre 2008, así como la Resolución de Multa N° 022-002-00 09806, únicamente en el extremo que confirma la reliquidación del IGV de diciembre 2008, manteniendo el reparo por servicios prestados a MGM Pipelines Pty Ltd.; y, por el concepto de gastos (expenses) por su abierta contravención a la Ley de acuerdo a los fundamentos expuestos en la demanda.
- **Pretensión Accesorio a la Pretensión Principal:** Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de los valores impugnados.
- **Pretensión Subordinada A La Pretensión Principal:** Se solicita al Juzgado que ordene al Tribunal Fiscal y a la Administración Tributaria que estén sujetas a lo que se resuelva en el proceso



judicial signado con el expediente N° 12720-2018, en donde se viene discutiendo la nulidad o no de la Resolución del Tribunal Fiscal N°05174-9-2018.

- **Segunda Pretensión Principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal; y, de la Resolución de Intendencia, en el extremo que confirmaron la Resolución de Multa, así como esta última, en base los fundamentos que se exponen en la demanda y la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes.
- **Pretensión Accesorio a la Segunda Pretensión Principal:** Se solicita al Juzgado que ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de la Resolución de multa y devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial.

**CUARTO:** De los actuados y los agravios señalados por la empresa apelante en su recurso de impugnación se puede colegir que la controversia a dilucidarse radica en determinar si se encuentra acreditado o no que los servicios prestados por la recurrente a MGM Pipelines Pty Ltd. califican como exportación de servicios, para lo cual se deberá determinar previamente si dichos servicios son de asistencia técnica o consultoría.

#### **QUINTO: ANTECEDENTES**

1. Mediante Carta N° 100021273537-01-SUNAT y Requerimiento N° 0221100000093, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las





Ventas de los periodos de enero a diciembre de 2008, y como consecuencia de ello emitió las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0014262 a 022-003-0014273 por los reparos al débito fiscal de los reparos abril, junio y diciembre de 2008, por servicios que no califican como “servicios de consultoría y asistencia técnica”, y que por lo tanto, no califican como exportación de servicios, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0009804 a 022-002-0009806 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

2. Con fecha 11 de octubre de 2010, la empresa interpone recurso de reclamación contra los valores señalados en el punto anterior, el que es resuelto por la Administración Tributaria mediante Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT de clarando infundada la reclamación interpuesta.
3. Ante ello, la empresa interpone recurso de apelación, el que es resuelto por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05174-9-2018, mediante la cual se resuelve revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140012156/SUNAT en el extremo referido al reparo por los servicios prestados a PSI Engineering Ltd. y confirmarla en los demás extremos, ordenando a la Administración efectúe la reliquidación correspondiente a las resoluciones de determinación impugnadas. Cabe precisar que la emisión de esta Resolución originó el presente proceso judicial signado con el Expediente Judicial N° 12720-2018.
4. En cumplimiento de lo anterior, la Administración Tributaria emite la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001727 que de claró rectificar y proseguir con la cobranza de la deuda actualizada contenida en la Resolución de Determinación N° 022-003-0014273 relativa al Impuesto General a las Ventas de diciembre 2008, así como de la Resolución de Multa N° 022-002-0009806.
5. Con fecha 12 de octubre de 2018 la empresa presenta recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001727, el cual fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal



Fiscal N° 09876-9-2018 que resolvió confirmar la resolución apelada. Cabe precisar que la emisión de esta Resolución originó el proceso judicial signado con el Expediente Judicial N° 2896-2019, el cual fue acumulado al Expediente N° 12720-2018.<sup>1</sup>

## **SEXTO: MARCO LEGAL APLICABLE**

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el literal b) de su artículo 1 señala: *“El Impuesto General a las Ventas grava la prestación o utilización de servicios en el país”*.

El mismo cuerpo normativo en su artículo 33 señala: *“La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas. (...) Las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V”*.

El apéndice V del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que los servicios de consultoría y asistencia técnica son operaciones consideradas como exportación de servicios.

**SÉPTIMO:** En cuanto a lo que se debe entender por asistencia técnica y consultoría para fines del Impuesto General a las Ventas, cabe precisar que ni la Ley ni el reglamento de dicho impuesto han definido tales servicios.

En ese sentido, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas señala que asistencia técnica es *“la que especialistas calificados generalmente en equipo, prestan a actividades,*

---

<sup>1</sup>De conformidad con la Resolución N° 11 de fecha 21 de octubre de 2019 del Exp. 2896-2019.



*empresa o países necesitados de asesoramiento para acelerar su evolución, entendiéndose por “asesoramiento” a dictaminar o aconsejar y por “evolución” al **desenvolvimiento, desarrollo, crecimiento, extensión**, paso de un estado a otro en los organismos e instituciones”.*

Por su parte, Gálvez Márquez<sup>2</sup> manifiesta que con relación a la asistencia técnica que: *“(…) sí compartimos el criterio de que la diferencia, para nosotros sustancial, entre este tipo de servicio y la asistencia técnica conceptuada en la norma, es la de que la segunda exige la transmisión de conocimientos, expresados en la descripción de la forma cómo se hace o se obtiene algo. Pero además, pensamos que no basta con que el servicio describa la forma como se hace u obtiene algo, sino que consideramos que es esencial a la calificación, que el conocimiento transmitido **pueda ser replicado por el usuario de forma indefinida para poder hacer u obtener ese algo. (…)**”.*

De lo antes citado puede deducirse que el servicio de asistencia técnica tiene como característica principal la transmisión de conocimientos, debiéndose entender por esta a la acción de proporcionar conocimientos u asesoramiento que brinda una persona a otra respecto a un procedimiento u objeto, siendo relevante que tales conocimientos pueden ser aprovechados directamente por el usuario de manera indefinida, toda vez que los mismos servirán para desarrollar de manera permanente sus procesos productivos, replicando lo transmitido por el asesor sin necesidad de la participación de este último en la ejecución de lo transmitido; por tanto, transmisión de conocimientos y aprovechamiento indeterminado de los mismos son las notas distintivas de la asistencia técnica.

**OCTAVO:** En cuanto al **primer agravio** que señala que el juzgado incurre en error al desconocer que los servicios prestados por la Compañía a favor de MGM califican como asistencia técnica o consultoría, pues en la

---

<sup>2</sup>[https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/272\\_06\\_ct29\\_rgm.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/272_06_ct29_rgm.pdf)



demanda se han desarrollado y sustentado los elementos que acreditan que los servicios prestados (exportados) por la Compañía a favor de MGM calificaban como asistencia técnica y, por ende no se encontraban afectos al IGV, lo cual ha sido desconocido por el Juzgado alegando sin sustento legal y fáctico que no ha existido transferencia de conocimientos especializados de la Compañía a MGM. Al respecto, no se advierte que el A quo haya denegado lo solicitado por la recurrente sin sustento fáctico y legal como se alega, pues de la lectura de la sentencia se aprecia que el Juzgador ha cumplido con fundamentar su decisión en base a doctrina y jurisprudencia pertinentes, con razones de hecho y de derecho y valorando los medios probatorios aportados por la recurrente, motivo por el cual debe desestimarse el presente agravio.

**NOVENO:** Respondiendo al **cuarto agravio** invocado por la recurrente referido a que el Juzgado no ha valorado debidamente los medios probatorios que la Compañía presentó para acreditar que los servicios prestados a favor de MGM consistían en una asistencia técnica, con lo cual se vulneró el principio de verdad material. Al respecto, en el presente caso se advierte de los actuados administrativos que la recurrente al presentar sus descargos en el procedimiento de fiscalización presentó la Orden de Servicios<sup>3</sup> la cual señala que la demandante se encargaría de prestar “servicios de ingeniería y entregables de ingeniería en apoyo XPA”. Asimismo señaló que los entregables incluyen:

- *Bases de diseño mecánico y civil.*
- *Planos layout mecánicos de las estaciones de bombeo.*
- *Planos de detalle de las tuberías de las estaciones de bombeo.*
- *Planos layout civiles de las estaciones de bombeo.*
- *Planos de detalle de las estaciones de bombeo.*
- *Especificaciones civiles del proyecto.*
- *Especificaciones mecánicas del proyecto.*

---

<sup>3</sup>A folios 163, 166 y 167 del tomo 3 del expediente administrativo.



- *Cálculo.*
- *Servicios de gerencia de ingeniería, supervisión y gestión de la ingeniería de las obras iniciales realizada en Australia incluyendo el diseño, alcances del trabajo, visitas de campo, gerencia y presentación de reportes de avance.*

Así también presentó el Resumen Ejecutivo<sup>4</sup>, en el cual se señala que el propósito de dicho informe es documentar el desarrollo de los proyectos desde el momento en que se colocó en ESPERA el 1 de abril de 2008 por Extensión Hill hasta la desmovilización del Subgerente del Proyecto XPA, el 19 de diciembre de 2008. Dicho informe también describe la forma en que se ha dividido las áreas de trabajo y disciplinas para presentar una declaración de posición sobre cada actividad y la disciplina como una introducción al proyecto.

Respecto de los documentos aportados por la recurrente en sede administrativa, se infiere que la información presentada solo describe la forma en que se llevaría a cabo el proyecto y el producto final que debe entregarse a favor de MGM, no advirtiéndose que dentro de los servicios brindados se encuentre la transmisión de conocimientos, que como se ha dicho resulta ser la característica principal para que un servicio pueda ser calificado como uno de asistencia técnica, aspecto que resulta de vital importancia toda vez que es el propio contribuyente el que pretende sustentar que los servicios brindados corresponden a unos de asistencia técnica para que sean calificados como exportación de servicios.

**DÉCIMO:** Ahora bien, se aprecia de la Resolución administrativa impugnada y la Sentencia apelada que la recurrente presentó en los alegatos de su recurso de apelación administrativo el documento denominado “XPA Deputy Project Manager – Technical Services – Close

---

<sup>4</sup>A folios 170 a 172 del tomo 3 del expediente administrativo.



Out”<sup>5</sup> y su traducción oficial al idioma español, el cual no fue meritudo por el Tribunal Fiscal al haber sido presentado de forma extemporánea, situación que convalidó el Juzgado y no ha sido contradicha por la recurrente pues acepta que dicha documentación fue presentada posterior a la presentación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. No obstante ello, se advierte que el Juzgado valoró dicho documento junto a los demás medios probatorios aportados en la etapa judicial como son la copia del registro de documento de ingeniería, la copia de lista de válvulas, copia de la lista de equipos mecánicos y la copia de las hojas de datos de seguridad y materiales, por lo que corresponde en esta instancia pronunciarse respecto a dichos medios probatorios.

Así las cosas, del documento denominado “XPA Deputy Project Manager – Technical Services – Close Out” se advierte que el mismo describe la misión y los objetivos planteados respecto del proyecto, la división de las áreas y disciplinas para la realización del mismo, así como la descripción de la matriz de gestión del proyecto, su presupuesto y el bosquejo de estudio de planta de filtración y las actividades que se fueron ejecutando para la realización del proyecto; y respecto de los demás documentos presentados en la demanda se advierte que solo detallan los materiales empleados por la demandante para la ejecución del proyecto. Valorando las instrumentales antes mencionadas se concluye que las mismos no acreditan que los servicios prestados por la recurrente hayan consistido en uno de asistencia técnica, pues como se ha manifestado solo describen la forma de ejecutar el proyecto así como los materiales empleados, sin apreciarse que las actividades realizadas constituyan una transmisión de conocimientos hacia el usuario MGM de conformidad con la definición de dicho servicio en el sétimo considerando, por lo que de la valoración conjunta de todos los documentos aportados por la recurrente tanto en la etapa administrativa y la etapa judicial no se logra avizorar que

---

<sup>5</sup>A folios 127 a 187 del tomo 6 del expediente administrativo.



los referidos servicios sean de asistencia técnica. Adicionalmente se debe precisar que el hecho que la valoración de los medios probatorios efectuados por el Juzgado no coincida con lo argüido por la recurrente, no significa vulneración al principio de verdad material, pues le correspondía a la demandante aportar la documentación necesaria para acreditar sus alegatos, razón por la que debe desestimarse el presente agravio.

**DÉCIMO PRIMERO:** Respondiendo al **segundo agravio** esgrimido por la recurrente, referido a que el juzgado debió considerar la definición establecida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la asistencia técnica. Al respecto, cabe precisar que si bien como alega la demandante el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estableció una definición respecto a los servicios de asistencia técnica señalando: *“Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario”*.

Al respecto, debemos tener en cuenta que la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-EF-2004, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que cuando se refiere que el prestador proporcione conocimientos especializados, ello implica que transmita o transfiera tales conocimientos al usuario, agregando que el concepto de asistencia técnica involucra no solo un hacer, sino que éste debe otorgar un valor agregado para el usuario en la medida que éste se aprovecha directamente de las habilidades del prestador.

Bajo ese contexto, no debemos perder de vista que el presente caso se encuentra circunscrito a determinar si el servicio exportado prestado por la recurrente se encuentra o no afecto al Impuesto General a las Ventas, por



lo que resulta relevante analizarla naturaleza del servicio prestado a efectos de determinar si dicha actividad constituyó una de asistencia técnica y consecuentemente si resulta ser gravada o no. Así las cosas, si bien el Reglamento del Impuesto a la Renta nos proporciona una definición de asistencia técnica, sin embargo, como se ha señalado en el considerando séptimo, se ha establecido que a criterio de este Colegiado la asistencia técnica tiene como característica principal la transmisión de conocimientos, debiéndose entender por esta a la acción de proporcionar conocimientos u asesoramiento que brinda una persona a otra respecto a un procedimiento u objeto, siendo que dichos conocimientos pueden ser aprovechados directamente por el usuario de forma indefinida, replicando lo transmitido por el asesor sin la necesidad de la participación de este último en la ejecución de lo transmitido. Siendo ello así, no se advierte que el Juzgado haya incurrido en error al no aplicar literalmente lo regulado en el Reglamento del Impuesto a la Renta, toda vez que la interpretación realizada por el A quo no contradice lo regulado por la normativa mencionada, sino que esboza una definición específica de asistencia técnica respecto del Impuesto General a las Ventas, debiendo desestimarse el presente agravio.

**DÉCIMO SEGUNDO:** Respondiendo al *tercer agravio* referido a que los servicios prestados a favor de PSI como a favor de MGM tienen la misma naturaleza, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal otorgara el mismo tratamiento tributario a ambos como servicio de consultoría. Al respecto, cabe precisar que la demandante no cuestiona la definición que establecen el Tribunal Fiscal y el Juzgado respecto al servicio de consultoría, sino la diferencia que se hizo entre ambos usuarios al valorar sus medios probatorios a efectos de calificar el servicio prestado como uno de consultoría. En ese contexto, se advierte que los medios probatorios aportados por la demandante respecto a MGM son los descritos en el considerando octavo de la presente resolución, y tal como se ha señalado en dicho fundamento tales documentos solo demuestran las actividades a realizar, describiendo la forma y el producto final que





debían entregarse respecto al proyecto XPA, más no se advierte que exista un informe final o concluyente respecto de las actividades realizadas a efectos que pueda verificarse que la recurrente absolvió consultas de MGM, situación distinta a la ocurrida respecto del usuario PSI Engineering, quien aportó documentación adicional que consta en un Informe Final denominado “Mineroducto Proyecto Galeno Estudio de Factibilidad Bancaria”<sup>6</sup>, del cual se verifica que se desarrollaría un estudio de factibilidad bancaria para investigar y evaluar la viabilidad de constituir una tubería de larga para el transporte de concentrado de cobre, advirtiéndose de ello que existió por parte de la recurrente una opinión, dando su parecer y recomendaciones respecto a la viabilidad de construir una tubería de larga para el transporte de concentrado de cobre. Así las cosas, se colige que lo argüido por la recurrente no tiene fundamento fáctico, pues como se ha visto la recurrente presentó distintos medios probatorios respecto de los dos usuarios, situación que acarrió la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal y el Juzgado, la cual resulta válida y conforme a derecho, debiendo desestimarse el presente agravio.

**DÉCIMO TERCERO:** Con relación al ***quinto agravio*** referido a que el Juzgado convalidó el cambio de fundamento del reparo, pues si bien la Administración Tributaria emitió las resoluciones de determinación porque los servicios prestados por la Compañía no calificaban como asistencia técnica o consultoría porque no había dado su parecer o consejo sobre algún asunto consultado por MGM, en la resolución de intendencia señaló que no calificaban como asistencia técnica o consultoría porque no consistían en una transferencia de conocimientos destinados al desarrollo o transformación de las actividades de MGM. Al respecto, cabe indicar que de la lectura de las Resoluciones de Determinación se advierte que encuentran sustento en lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° 0222100003003, el cual precisa lo siguiente: “*De lo expuesto se tiene que el servicio que se prestó a la empresa MGM Pipelines Pty Ltd. consistió*

---

<sup>6</sup>A folios 251 del tomo 3 del Expediente Administrativo.



*en el servicio de preparación de diseños, planos y servicios de gerencia de ingeniería, con el propósito de documentar el desarrollo de los proyectos XPA, desarrollado entre los miembros del equipo de la Alianza, siendo uno de los miembros la empresa PSI, los cuales corresponden a servicios de ingeniería que no califican como servicio de “asistencia técnica” ni “consultoría”, por cuanto no existió un asesoramiento o consejo que implique transmisión de conocimientos para cambio o transformación de las actividades de la empresa extranjera, sino que se trataría de un servicio para el desarrollo de los proyectos XPA.*

*Observándose más bien que los servicios prestados corresponden a servicios de resultados que, por su naturaleza, no califican como “asistencia técnica”<sup>7</sup>.*

De la la Resolución de Intendencia se advierte que señaló lo siguiente: *“De lo indicado en el párrafo anterior, no puede afirmarse que el efectuar un diseño, costo de capital y un cronograma coincida con la definición de consultoría y asistencia técnica contenida en el Informe N° 003-2004-EF/66.01, vale decir, que en el caso de autos, se haya brindado un asesoramiento por una persona o un equipo de personas con pericia y habilidad para usar determinados procedimientos con el objetivo de desarrollar o transformar las actividades de una empresa, o que una persona haya emitido su juicio o parecer sobre algún asunto, por lo que dichos servicios no califican como servicios de consultoría o asistencia técnica”<sup>8</sup>.*

De lo citado anteriormente, se aprecia que el fundamento principal de la observación efectuada respecto a que no se cumplió con el servicio de asistencia técnica, se encuentra referido a que no se cumplió con la acreditación de que la demandante haya efectuado la transmisión de conocimientos; en ese escenario, no se advierte que la Administración

---

<sup>7</sup>A folio 100 del tomo 3 del Expediente Administrativo.

<sup>8</sup>A fojas 21 y 22 del tomo 4 del Expediente Administrativo.



Tributaria haya variado el fundamento del reparo, pues lo manifestado por ella en dichas resoluciones tenían el mismo sentido, esto es, que no se cumplió con la transmisión de conocimientos, debiendo desestimarse el presente agravio.

**DÉCIMO CUARTO:** Respondiendo al **sexto agravio** el cual está dirigido a sostener que el Tribunal Fiscal al desconocer los argumentos sobre el extremo de los expenses y al haber señalado que no presentó ningún argumento para cuestionar dicho aspecto, ha afectado el principio de congruencia procesal, regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, siendo convalidado por el Juzgado sin haberse tenido en cuenta el artículo 129 del Código Tributario. Al respecto, se debe tener en cuenta que de la revisión de los actuados administrativos se advierte que efectivamente en el recurso de apelación en sede administrativa la recurrente no cuestionó el extremo de los gastos reembolsables (expenses) que sí tuvo pronunciamiento en la Resolución de Intendencia, de lo que se concluye que dicha inacción de la recurrente en este extremo acarreó que dicho parecer quede consentido, por lo que resulta ajustado a ley que el Tribunal Fiscal no se haya pronunciado al respecto, no advirtiéndose que se haya vulnerado el principio de congruencia procesal ni lo regulado por el artículo 129 del Código Tributario como alega la demandante, toda vez que dichas figuras normativas coinciden en señalar que las resoluciones deben resolver en base a lo solicitado por las partes, por lo que tampoco corresponde amparar el presente agravio.

**DÉCIMO QUINTO:** Con relación al **sétimo agravio** referido a que el Juzgado incurre en error al considerar que el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no es aplicable en materia sancionadora tributaria, toda vez que no ha tenido en cuenta que de conformidad con la Norma IX del Código Tributario, se aplican supletoriamente en el ámbito tributario los principios de derecho tributario y los principios de derecho administrativo. Al respecto, cabe señalar que



el artículo 166 del Código Tributario señala que: “**La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias**”. Asimismo, el artículo 171 del mismo cuerpo de leyes dispone: “**La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables**”. Conforme a las normas señaladas la administración tributaria tiene facultades sancionatorias; en tal sentido, al imponer las multas por considerar que el administrado ha infringido el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario lo ha hecho ejerciendo dicha facultad; por ello, no tenía por qué iniciar un procedimiento sancionador tal como lo prevé la Ley 27444, puesto que el artículo 171 del Código Tributario es una disposición especial, además la infracción se determina de manera objetiva conforme al artículo 165 del mismo cuerpo de leyes, y así lo ha determinado el Juzgado cuando dentro de sus considerandos señala lo siguiente:

*“5.56 Por lo tanto en el caso específico de la aplicación del artículo 234° de la LPAG al caso sub Litis, no procede en razón a que la norma tributaria ha previsto dicha situación jurídica de la determinación y sanción de las conductas infractoras. Por lo que, en el caso de autos, no hallándose ningún motivo para realizar dicha aplicación supletoria, es bajo los alcances del artículo 165° del TUO del Código Tributario que las sanciones en materia tributaria se imponen de manera objetiva, esto es, que la Administración Tributaria prescindirá del elemento subjetivo (culpa o dolo) en la determinación de la configuración de la infracción tributaria.*

**5.57** *Y en efecto, en aplicación de la norma tributaria y en atención de que constituye una norma de carácter especial que prima respecto de la regulación prevista en la Ley del Procedimiento Administrativo General, no corresponde amparar los argumentos de la demandante en este extremo. (...).”*



De lo citado, se advierte que el Juez valoró los hechos con objetividad y en tal sentido determinó que la demandante había incurrido en la infracción tipificada en el artículo 178 numeral 1) del Código Tributario, por lo que le correspondía la sanción impuesta, por lo que se desestima el agravio.

**DÉCIMO SEXTO:** Respondiendo al **octavo agravio** referido a que el Juzgado no ha tenido en cuenta que la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo de infracción: dolo o intención. Al respecto, se reitera los fundamentos esgrimidos en el considerando anterior, debiendo añadirse que respecto al principio de culpabilidad, el numeral 10 del artículo 230 de la Ley 27444, dispone que la responsabilidad administrativa es subjetiva salvo que exista norma que disponga lo contrario, como es el caso del artículo 165 del Código Tributario<sup>9</sup>, que establece que la determinación de la infracción es objetiva, siendo este requisito suficiente para establecer una sanción tributaria, y no así la culpabilidad como pretende la apelante; por lo que se desestima el agravio.

**DÉCIMOSÉPTIMO:** En lo concerniente al **noveno agravio** referido a que el Juzgado no ha tenido en cuenta que no procede la imposición de sanciones de multa en tanto no existe tributo omitido, al amparo del principio de retroactividad benigna, dado que con posterioridad a la fecha de infracción con la dación del Decreto Legislativo N° 1311 se modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalándose que para su configuración resultaba necesario que la no declaración de ingresos y/o remuneraciones, o la declaración de cifras o datos falsos influyan no solo en la determinación de la obligación tributaria, sino también en el pago de esta.

---

<sup>9</sup>"Artículo 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

*La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias (...)"*



Al respecto, debe tenerse en cuenta el artículo 168° del Código Tributario, que establece lo siguiente: *“IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS.- Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”*, del cual se desprende que en materia tributaria como regla general opera el principio de irretroactividad<sup>10</sup> y de manera excepcional el principio de retroactividad benigna<sup>11</sup> únicamente en los supuestos en que las sanciones no se encuentren en trámite ni en ejecución, más aún si no existe alguna disposición legal que taxativamente la prohíba.

En base a lo expuesto, en virtud de los principios de legalidad y especialidad, no resulta aplicable, en el presente caso, el principio de retroactividad benigna previsto en el numeral 5) del artículo 230° de la LPAG que se justificaba en el artículo II del TP y el artículo 229° de la LPAG, que sostienen que la LPAG tiene normas comunes para todos los procedimientos incluido los especiales, por lo que estos no pueden contener aspectos menos favorables que los contenidos en dicha ley, debiendo observar la totalidad de sus principios, estructura y garantías, más aun cuando la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 señala literalmente que a las Autoridades Tributarias no le es aplicable tales dispositivos legales.

No obstante, resulta necesario aclarar que si bien es cierto el artículo 103° de la Constitución establece la irretroactividad de las normas y la retroactividad benigna únicamente en materia penal cuando la norma

---

<sup>10</sup> El cual es concordante con el artículo 109° de la Constitución, que indica: *“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contrario de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”*.

<sup>11</sup> El cual encuentra sustento en el principio de igualdad previsto en el numeral 2) del artículo 2° de la Constitución, y en la retroactividad benigna en materia penal establecida en el artículo 103° de la Constitución.



favorece al reo, también lo es que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador son manifestaciones del ius puniendi del Estado, por tanto, en virtud del principio de igualdad contenido en el numeral 2) del artículo 2° de la Constitución, si se admite la retroactividad benigna en materia penal también lo es en materia administrativa sancionadora tributaria, siendo que esta posición se encuentra ratificada en el décimo quinto considerando de la Casación N° 2448-2014-LIMA y por Gamboa Valega<sup>12</sup> quien sostiene que: “(...) *debe tenerse en cuenta que la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria resulta ser más coherente con los postulados constitucionales, (...). Además de ello, resultaría irrazonable sostener que la retroactividad benigna si se aplica para los delitos y las penas (ámbito penal) y no para ilícitos menores, como son las infracciones y las sanciones tributarias (ámbito sancionador administrativo).*”

**DÉCIMO OCTAVO:** En este orden, se debe indicar que en el noveno considerando de la Casación N° 2448-2014 de fecha 15 de setiembre de 2016, en relación al artículo 168° del Código Tributario, que establece que opera la irretroactividad cuando la sanción se encuentra en trámite o ejecución, señala que por “trámite” “*se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada*”, y por “ejecución” “*se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva*”, de similar manera, Huamani

---

<sup>12</sup> GAMBOA VALEGA, César. “¿Es constitucional que la impugnación de una sanción agrave la situación de los contribuyentes? A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 1803-2004-AA/TC”. Revista Yachaq, Pág. 2.



Cueva<sup>13</sup> sostiene que “(...) si se dictan normas que supriman o reduzcan las sanciones por infracciones tributarias, estas normas tendrán vigencia a futuro y no tendrán efecto alguno sobre las sanciones que se encuentren en trámite (es decir, sanciones cuyos actos ya se hayan emitido o notificado pero que se encuentren dentro del plazo para ser impugnados y, eventualmente, mientras se encuentre en trámite alguna impugnación planteada contra las mismas) o en ejecución (cuando se encuentre dentro de un procedimiento de cobranza coactiva o cuando se esté ejecutando la sanción no pecuniaria”.

En ese sentido, se aprecia que en el presente caso a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, esto es, 31 de diciembre de 2016, la autoridad tributaria ya había imputado a la demandante la infracción e impuso la sanción descrita en el primer párrafo en mérito al texto original del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y su Tabla de Infracciones y Sanciones a través de la notificación de Resolución de la Multa, por lo que la sanción de multa se encontraba en trámite, es decir, siendo discutida en el procedimiento contencioso tributario, por lo que no le resulta aplicable la aplicación del principio de retroactividad benigna, que como se ha manifestado puede ser aplicada siempre que no se encuentren ni en trámite ni ejecución, por lo que corresponde desestimar el presente agravio.

**DÉCIMO NOVENO:** Respecto al **décimo agravio** relacionado a la inaplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios, el cual se encuentra dirigido a señalar que al presente caso le resulta aplicable el desarrollo de las STC N° 04532-2013-PA/TC y N° 04082-2012-PA/TC en las que el Tribunal Constitucional ha dado al derecho al plazo razonable y que se violenta este derecho constitucional por el tiempo que, más allá del plazo legal, tomen los

---

<sup>13</sup> HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. “Código Tributario. Comentado”. Tomo III. Jurista Editores, Lima, pág. 2660.





órganos para resolver efectivamente los recursos. Con relación a ello, se precisa que la doctrina jurisprudencial vinculante se encuentra prevista en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, que establece: *"(...) Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional"*; asimismo, en la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que prescribe: *"Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad"*, siendo que de acuerdo a Adrián Coripuna *"(...) la doctrina jurisprudencial vinculante resalta de modo especial una de las más importantes funciones que tiene la jurisprudencia como es la función institucional. En efecto, los altos tribunales de justicia tienen como una de las principales funciones la de proveer a la sociedad de criterios, orientaciones y principios que sirvan para crear la regla que lleva a la solución de casos, de manera que en el futuro los poderes públicos y ciudadanos puedan contar con tales elementos que no hacen sino complementar el ordenamiento jurídico"*. En mérito a la norma y doctrina transcrita, se colige que existe un mandato claro y obligatorio para los Jueces y Tribunales de acatar las resoluciones que constituyan doctrina jurisprudencial vinculante a efectos de resolver las controversias planteadas, no obstante, no se ha previsto la regla jurídica de carácter general que debe aplicarse ni el efecto normativo que trae consigo, a diferencia del precedente vinculante regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, asimismo, cabe añadir que en algunas sentencias se señala en forma explícita que establece doctrina constitucional a la luz de lo dispuesto en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, mientras que, en otros casos no se señala nada al respecto, por lo que en doctrina se sostiene que existen



dos tipos: la denominada vinculante y la ordinaria. En ese sentido, el Tribunal Constitucional en el fundamento 15 de la STC N° 04853-2004-PA/TC, ha señalado lo que debe entenderse por doctrina constitucional en los siguientes términos: *"a) las interpretaciones de la Constitución realizadas por este Colegiado, en el marco de su actuación a través de los procesos, sea de control normativo o de tutela de los derechos fundamentales; b) las interpretaciones constitucionales de la ley realizadas en el marco de su labor de control de constitucionalidad. En este caso, conforme lo establece el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, una ley cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el Tribunal, no puede ser inaplicada por los jueces en ejercicio del control difuso, a menos, claro está, que el Tribunal sólo se haya pronunciado por su constitucionalidad formal; c) las proscripciones interpretativas, esto es, las "anulaciones" de determinado sentido interpretativo de la ley realizadas en aplicación del principio interpretativo conforme a la Constitución. Se trata en este supuesto, de las sentencias interpretativas, es decir las que establecen que determinado sentido interpretativo de una disposición legislativa resulta contrario a la Constitución, por lo que no debe ser usado por los jueces en el ejercicio de la función jurisdiccional que les corresponde"*. En base a lo acotado, se precisa que el Tribunal Constitucional en los fundamentos 68 a 71 de la STC N° 4082-2012-PA/TC de fecha diez de mayo del dos mil dieciséis (Caso BACA), sostuvo que no puede presumirse la mala fe del contribuyente ni reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de sus derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas a él, por lo que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, debiendo suspenderse el cómputo de los intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley para resolver, criterio que ha sido ratificado en la STC N° 4532-2013-PA/TC de fecha dieciséis de agosto del dos mil dieciocho (Caso ICATOM), donde se señala: *"(...) Ordenar que la*



*entidad emplazada y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de la presente sentencia", que indican lo siguiente: "Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia" (fundamento 51); "En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios" (Fundamento 52); "Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios" (Fundamento 53).*



De esta manera, se observa que con la emisión de estas sentencias se ha constituido doctrina jurisprudencial vinculante sobre este tema de acuerdo a la normatividad y doctrina precitadas, en la medida que a través de la STC N°4532-2013-PA/TC se ratifica el criterio vertido en la STC N°4082-2012-PA/TC, siendo que se ha dispuesto su aplicación para casos similares en torno a la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para que los codemandados resuelvan los recursos de reclamación y apelación, por transgredir el derecho a recurrir de los contribuyentes así como el principio de razonabilidad, lo cual incluso se condice con el argumento "*a pari*" cuyo significado es "*Donde hay la misma razón hay el mismo derecho*" que ha sido reconocido en el fundamento 9 de la STC N° 1458-2007-PA/TC y en el fundamento 31 de la STC N°4993-2007-PA/TC.

**VIGÉSIMO:** Cabe añadir que el Tribunal Constitucional en los fundamentos 30 a 50 de la STC N° 4532-2013-PA/TC ha analizado la figura jurídica del plazo razonable señalando que la prolongación del periodo en la emisión de la resolución no supone automáticamente la vulneración de este plazo razonable debiendo evaluarse los criterios de complejidad del asunto, actividad o conducta del interesado, la conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado, concluyendo que *"este Tribunal, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, (...), los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable"*, siendo así, corresponde evaluar dichos criterios de plazo razonable debido a que han sido materia de evaluación en primera instancia.



Con relación a la complejidad del asunto, debe precisarse que la materia en controversia versa sobre reparos al débito fiscal por servicios que no califican como asistencia técnica ni consultoría y que por lo tanto no califican como exportación de servicios, siendo que la litis se encontraba circunscrita a determinar si las actividades realizadas por la demandante correspondían a las de un servicio de asistencia técnica y consultoría; siendo ello así, no puede calificarse como compleja una controversia en ese sentido, máxime si la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal tienen un criterio establecido respecto al tema en debate. Respecto a la conducta del interesado, del procedimiento administrativo se advierte que la recurrente ha hecho uso de los recursos administrativos que la ley le faculta, sin obstaculizar el desarrollo del procedimiento a través de mecanismos irregulares o irrazonables, por lo que no se evidencia alguna conducta obstruccionista o dilatoria de parte de la empresa demandante. Ahora bien, con relación a la conducta de las autoridades administrativas se aprecia que si bien resolvieron los recursos impugnatorios interpuestos por la recurrente, se excedieron en el plazo con el que contaban para resolver los recursos impugnativos, específicamente el Tribunal Fiscal. Finalmente, la consecuencia que la demora ha producido en la situación de la recurrente, se evidencia en razón que al verse incrementado los intereses por la demora en resolver del Tribunal Fiscal, se ha producido un desmedro en su patrimonio al tener la obligación de pago de dichos intereses, los cuales como se ha visto no fueron generados por causa imputables a ella. En ese sentido, se concluye que, conforme a su pretensión subordinada, debe recalcularse la deuda tributaria de la demandante excluyendo la aplicación de los intereses moratorios desde el 21 de marzo de 2013-día posterior al vencimiento del plazo que el Tribunal Fiscal tenía para resolver la apelación, considerando que el 20 de marzo de 2012 el expediente ingresó a dicha instancia para resolver la apelación-, hasta la fecha de notificación de la RTF N° 05174-9-2018 y devolverse los intereses que se hubieran cobrado en exceso en base al recálculo ordenado, debiendo estimarse el presente agravio.



## Respecto el EXP. N° 02896-2019

**VIGÉSIMO PRIMERO:** Respondiendo al *décimo primer agravio* alegado por la recurrente que se encuentra dirigido a señalar que el Juzgado incurre en error al establecer que se estaría cuestionando la RTF N° 5174-9-2018; sin embargo, de la pretensión se puede verificar que se solicita la nulidad de la RTF N° 9876-9-2018, al contener la confirmación de una reliquidación sustentada en reparos ilegales, lo cual guarda estrecha relación con la RTF N° 5174-9-2018 original, pero en ningún extremo de la demanda se pretende la nulidad de esta última. Al respecto, cabe precisar que de la revisión de la demanda del expediente N° 02896-2019 se advierte que efectivamente la recurrente pretende la nulidad de la RTF N° 09876-9-2018 la cual confirmó la reliquidación de la Resolución de Intendencia N° 0150150001727 que fue emitida en cumplimiento de lo resuelto de la RTF N° 5174-9-2018, no obstante de la lectura de los argumentos de dicha demanda no se aprecia que la recurrente cuestione la reliquidación efectuada por la Administración Tributaria y confirmada por el Tribunal, siendo que los mismos se encuentran dirigidos a cuestionar los argumentos de fondo de los reparos efectuados los cuales fueron materia de pronunciamiento de la RTF N° 5174-9-2018 y posteriormente discutidos en el proceso judicial en el Expediente Judicial N° 12720-2018 tal como se advierte de los considerandos precedentes de la presente resolución. Siendo ello así, la improcedencia de la demanda declarada por el Juzgado se encuentra conforme a Ley, debiendo desestimarse el presente agravio y confirmarse la apelada en este extremo.

Por estos fundamentos, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **RESUELVE:**

**CONFIRMAR en parte** la sentencia emitida mediante Resolución N° 26 de fecha 08 de julio de 2020, que declara infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias y respecto de un extremo de la



pretensión subordinada, e improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesoria e infundada la pretensión subordinada (EXP. 2896-2019), y **REVOCA en parte** la sentencia que declara infundada la pretensión subordinada y **reformándola** declara **fundada** la pretensión subordinada, conforme a los fundamentos antes expuestos. En los seguidos por AUSENCO PERÚ S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa o acto administrativo.

**REYES RAMOS**

**MÉNDEZ SUYÓN**

**MEDINA BONETT**