

**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SEXTA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SUBESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**

EXPEDIENTE N° 03704-2017-0

Sumilla: En el caso concreto, de un lado, la empresa demandante no ha desvirtuado documentariamente los reparos formulados por la Administración Tributaria; de otro, se encuentra acreditado de autos que la Administración aplicó intereses de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor conforme a lo previsto en el artículo 33 del Código Tributario. Por tanto, corresponde, desestimar la demanda en todos sus extremos.

DEMANDANTE: [REDACTED]
DEMANDADOS: TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT
MATERIA: NULIDAD DE RESOLUCION ADMINISTRATIVA Y OTROS CONCEPTOS

RESOLUCIÓN N° 19

Lima, 11 de setiembre de 2019.

VISTOS:

Con el expediente administrativo que se tiene a la vista, viene a conocimiento de este Superior Colegiado el **recurso de apelación** de folios 513 a 522 del Tomo II de autos, interpuesto por la codemandada SUNAT contra la **sentencia** emitida mediante la Resolución N° 08, de folios 487 a 507, su fecha 25 de marzo del 2019, en el extremo que declara **fundada en parte** la demanda respecto a la **pretensión subordinada**. Asimismo, el **recurso de apelación** de folios 549 a 655, interpuesto por la empresa demandante [REDACTED] [REDACTED] contra la aludida sentencia, **en el extremo** que declara **infundada** la demanda. Interviniendo como ponente el Señor Juez Superior Lenin Manrique Montoro Rodríguez; y,

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Fundamentos de los agravios invocados por los apelantes.

La empresa recurrente [REDACTED] en su recurso de apelación parcial de la sentencia, esgrime los siguientes agravios:

Respecto al reparo por gastos de indemnización no acreditados fehacientemente.

(i) La sentencia apelada incurre en error al no considerar que sí presentó diversa documentación que permitía identificar la obligación de indemnizar a Backus por los bienes materia de comodato que sufrieron deterioro y/o pérdidas, tales como el Contrato de Distribución, Consignación y Comodato; el Convenio de Indemnización; y, el Peritaje

elaborado por la UNI; razón por la cual no es posible que el juzgado resuelva el presente caso partiendo de la premisa que no existía documentación que acredite dicha obligación.

(ii) La sentencia impugnada vulneró lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 344 de la Ley General de Sociedades, así como los artículos 1728 y 1738 del Código Civil, pues en virtud de dichas normas su parte tenía la obligación de asumir todos los pasivos de las empresas absorbidas, entre los que se encuentra la obligación de pagar a Backus una indemnización por los envases y cajas que sufrieron deterioro, menoscabo y/o pérdida, tal y como hizo.

(iii) Se desconoció que su parte sí presentó diversa documentación que permitía identificar la entrega por parte de Backus, de los bienes materia de indemnización a las empresas absorbidas por la demandante, y que incluso dicha posición fue reconocida por la Administración.

(iv) El juzgado se equivoca al desconocer que sí se presentó documentación que permitía acreditar la cantidad de los bienes entregados en comodato, que fueron materia de indemnización y, con ello, la irrecuperabilidad de dichos bienes, así como su control de entrega, tales como guías de entrega y/o vales de préstamo y el peritaje elaborado por la UNI.

(v) No se ha tomado en cuenta la validez e importancia del peritaje elaborado por la UNI, para sustentar la calidad y cantidad de los bienes entregados en comodato, y el origen de la obligación de indemnizar a Backus.

(vi) Se ha desconocido que si se presentó documentación que sustentaba el cumplimiento de la obligación de pago por indemnización asumido por la demandante (como absorbente de las distribuidoras) a favor de Backus, y que ello fue reconocido por el propio Tribunal Fiscal en la RTF impugnada.

(vii) Se han vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio al restringir la carga de la prueba sólo en cabeza de la demandante, a fin de acreditar la obligación del pago de la indemnización a favor de Backus.

(viii) No se considera que a efectos de determinar la obligación o no de la demandante de pagar una indemnización por los bienes en comodato a favor de Backus, sólo era necesario acreditar la cantidad de los bienes y el daño que recibieron los mismos y en modo alguno su identificación.

En cuanto al reparo de los gastos no devengados por servicios de no hacer.

(i) La sentencia apelada vulneró lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, al consentir el cambio de fundamento de la Administración Tributaria respecto del sustento del reparo de los gastos por servicios de no hacer del señor Guillermo Schutt.

(ii) Se ha vulnerado lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, al señalar que los gastos por servicios de no hacer no habrían devengado en su totalidad en el ejercicio 2004.

Acerca del reparo por gastos por servicios que no cumplen con el principio de causalidad.

La sentencia impugnada no ha considerado que sí se acreditó con documentación y argumentos la causalidad de los gastos por los servicios prestados por el señor Luis Alberto Sánchez Arias.

Respecto a la resolución de multa.

La sentencia apelada incurre en error al confirmar la resolución de multa sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo y vulnerando el principio de tipicidad y culpabilidad.

En cuanto a la inaplicación de intereses moratorios.

Se ha desconocido la **inaplicación de los intereses moratorios** devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes, pese a que ello vulnera los principios de Razonabilidad, y No Confiscatoriedad, así como el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y a la proscripción del abuso del derecho.

De otro lado, en su medio impugnatorio **en cuanto a la pretensión subordinada**, la SUNAT esgrime los siguientes agravios:

(i) El juez ampara el extremo de la suspensión de cobro de intereses moratorios en el exceso del plazo que se demoró en resolver el Tribunal Fiscal; sin embargo, para llegar a dicha conclusión ha presumido que la Administración sí aplicó intereses moratorios por el citado plazo. Dicha presunción tiene sustento sólo en el dicho del contribuyente sin analizar si del contenido del expediente administrativo obra documento alguno que sustente que la Administración haya aplicado intereses moratorios, es más, ni el propio contribuyente ha adjuntado en el presente proceso documento alguno que sustente que la Administración le haya cobrado y/o aplicado intereses moratorios fuera del plazo legal establecido en la ley.

(ii) El juez no sustenta porqué ampara un extremo que el contribuyente no acredita, en cuanto señala que la Administración le haya aplicado intereses moratorios durante el periodo del 13 de julio del 2015 al 11 de enero del 2016; sin embargo, dicho hecho no ha sucedido; por el contrario, la Administración sí suspendió el cobro de intereses dentro del plazo legal.

(iii) La propia RTF impugnada señaló que la Administración al momento de dar cumplimiento a lo dispuesto, debía tener en cuenta la modificación del artículo 33 dispuesto por la Ley N° 30230, lo que ha sucedido en el caso concreto, resultando errado que el juez ampare un extremo que incluso el propio Tribunal Fiscal estimó en aplicación de lo dispuesto en la propia ley.

(iv) En cuanto al periodo que debe suspenderse el cobro de intereses moratorios, existe un error, pues el cálculo del periodo en el cual se debe iniciar la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, debe ser desde el 14 de julio del 2015 y no desde el 13 de julio del 2015, como erradamente señala al juez de primera instancia.

SEGUNDO: De las pretensiones de la demanda.

De la revisión de la demanda¹, se observa que la empresa accionante [REDACTED]

[REDACTED] formula las siguientes pretensiones:

Pretensión principal.- Se declare la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 10617-1-2016** del 11 de noviembre del 2016; de la **Resolución de Intendencia N° 0150140008302**; de la **Resolución de Determinación N° 012-003-0015481** emitida

¹ De folios 138 a 211.

por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; y de la **Resolución de Multa N° 012-002-0013985** girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en los extremos que **confirmó** los siguientes reparos:

1. **Gastos por indemnización** no acreditados fehacientemente
2. **Gastos no devengados** por obligación de no hacer, y
3. **Gastos** que no cumplen con el principio de causalidad, relacionados con el señor Luis Alberto Sánchez Arias.

Pretensión Accesorias.- Se ordene a la Administración Tributaria y/o cualquier funcionario de ésta, que proceda, de ser el caso, a la **devolución** inmediata de todos los pagos que se hubieren realizado en virtud de los reparos impugnados, relativos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Pretensión subordinada a la Pretensión Principal.- Se declare:

i) **La nulidad** de la RTF N° 10617-1-2016 y de la Resolución de Intendencia N° 0150140008302, **en el extremo** que confirmó la **Resolución de Multa N° 012-002-0013985** en base a los fundamentos que se exponen en la demanda.

ii) **La inaplicación** de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes, en base a los fundamentos que se exponen en la demanda.

Pretensión Accesorias.- Se ordene a la Administración Tributaria y/o cualquier funcionario de ésta:

(i) **Devuelva**, de ser el caso, todos los montos pagados en razón a la mencionada resolución de multa.

(ii) **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 Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial.

TERCERO: Asuntos en controversia.

Teniendo en cuenta lo anotado precedentemente, del estudio de autos se aprecia que la controversia se circunscribe a **determinar**: i) Si los reparos confirmados por la impugnada RTF N° 10617-1-2016, han sido o no, desvirtuados convenientemente por la ahora demandante; ii) Si corresponde o no, declarar la nulidad de la RTF N° 10617-1-2016 y de la Resolución de Intendencia N° 0150140008302, en el extremo que confirmó la Resolución de Multa N° 012-002-0013985; y, iii) Si corresponde o no, la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la

Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes.

CUARTO: Antecedentes administrativos.

Mediante **Carta N° 060011211970-01 SUNAT²** y el **Requerimiento N° 0121060000438³**, la SUNAT inició un procedimiento de fiscalización a la ahora demandante [REDACTED], respecto a sus obligaciones tributarias del **Impuesto a la Renta del ejercicio 2004**, solicitándole diversa documentación.

Como resultado del procedimiento de fiscalización, se efectuaron los siguientes reparos:

- 1) Provisión de cobranza dudosa no aceptada tributariamente
- 2) Gastos de indemnización no acreditados fehacientemente
- 3) Gastos no devengados; y
- 4) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Emitiéndose para tal efecto, la Resolución de Determinación N° 012-003-0015481 y la Resolución de Multa N° 012-002-0013985.

Contra los citados valores, la empresa contribuyente interpuso recurso de **Reclamación**, el cual fue declarado **infundado** mediante **Resolución de Intendencia N° 0150140008302** del 29 de mayo del 2009⁴, la que al ser apelada, dio lugar a la **RTF N° 10617-1-2016** del 11 de noviembre del 2016⁵ que, entre otros extremos, **confirmó** la precitada Resolución de Intendencia, en el extremo de los siguientes reparos:

- i) Gastos por indemnización no acreditados fehacientemente,
- ii) Gastos no devengados por obligación de no hacer, y
- iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad, relacionados con el señor Luis Alberto Sánchez Arias;

Decisión del Tribunal Fiscal que es materia de impugnación en este extremo confirmatorio en sede judicial por parte de la recurrente.

QUINTO: De la pretensión principal y su accesoria.

5.1. Del Reparó por gastos de indemnización no acreditados fehacientemente.

La demandante aduce en general que sí ha presentado información que permitiría identificar la obligación de indemnizar a Backus por los bienes materia de comodato que

² A folio 3147 del expediente administrativo.

³ A folios 2493 a 2495 del expediente administrativo.

⁴ A folio 3607 del expediente administrativo.

⁵ De folios 3773 a 3806 del expediente administrativo.

sufrieron deterioro y/o pérdida, como el Contrato de Distribución, Consignación, Comodato; el Convenio de Indemnización y el Peritaje elaborado por la Universidad Nacional de Ingeniería - UNI. Agrega que la no realización de informes técnicos y/o cruces de información que permitirían obtener la información requerida por la Administración Tributaria, vulnera los Principios de Verdad Material e Impulso de Oficio.

El artículo 37 del Texto Único Ordenado – TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-94-EF, dispone que:

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

En el prenotado artículo se recoge el Principio de Causalidad, en virtud del cual toda empresa que deduzca un gasto para efectos del Impuesto a la Renta, debe estar en condiciones de demostrar que éste es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y con el mantenimiento de su fuente. Por ello, **la acreditación o sustento de la necesidad del gasto resulta ser imprescindible**, toda vez que, si bien un gasto por su naturaleza puede calificarse como deducible a razón del giro del negocio, éste debe sustentarse, no siendo suficiente la presentación del comprobante de pago y/o el asiento contable, sino además de otros documentos que acrediten que efectivamente el gasto fue necesario para la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta.

En ese sentido, para establecer si un gasto es deducible para efectos del Impuesto a la Renta, se deben analizar los criterios conformantes del principio de causalidad, estos son: normalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad; por **normalidad**, se refiere a que los gastos en los cuales se incurren deben realizarse dentro del giro normal de las actividades del negocio; por **razonabilidad** se entiende que debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad, el mismo que debe estar destinado a producir y mantener la fuente productora de renta. Asimismo, se debe tener en cuenta que la razonabilidad de un gasto está vinculada estrechamente a la **proporcionalidad** del mismo, lo que implica que se debe verificar si el volumen de la erogación realizada por una empresa guarda debida proporción con el volumen de sus

operaciones y, por **generalidad**, que el beneficio debe ser de carácter general destinados para todos los trabajadores de la empresa⁶.

Por lo expuesto se colige que un gasto será considerado como deducible para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría cuando se cumpla lo siguiente: **i)** Que sea un gasto no prohibido por ley, necesario para la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta; **ii)** La causalidad del gasto se encuentre debidamente acreditada; y, **iii)** Se cumplan con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad, normalidad y generalidad.

En el caso de autos la Administración reparó los gastos por concepto de indemnización por la pérdida de cajas y botellas de cervezas y gaseosas que fueron originadas en las **sedes Matriz y Huacho**, al considerar que la ahora demandante [REDACTED] en Liquidación, no acreditó la pérdida de los bienes que en comodato le entregó la empresa Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. a las empresas absorbidas por la primera, y que supuestamente había generado la obligación por su parte, de indemnizar a la citada empresa.

De los actuados administrativos se constata que mediante el Punto del Requerimiento N° 22070001572, la Administración Tributaria solicitó a la contribuyente que sustente el gasto registrado en la Cuenta 66940 por concepto de indemnización de envases, por el importe de S/. 7'122,050.90⁷ atendiendo a la sede en que las originaba, como las sedes Matriz, Huacho y Chanchamayo. Ante ello, la recurrente absolvió dicho requerimiento, presentando copia del **Testimonio de la Escritura Pública del Contrato** de Distribución, Consignación y Comodato del 25 de noviembre del 2002, suscrito por su parte y la empresa Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A.; el **Convenio sobre Pago de Indemnización** celebrado por las mismas partes el 26 de setiembre del 2004; el **Informe** de valuación de botellas y cajas plásticas emitido por la UNI; **Recibos** por concepto de indemnización; copias de Notas de Contabilidad emitido por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A.; dos Listados sobre los vales de préstamos pendientes y el Estado de cuenta corriente de envases y cajas de clientes, considerandos irrecuperables.

⁶ Informativo Caballero Bustamante. El principio de causalidad para la deducción del gasto. Ediciones Caballero Bustamante. Agosto 2008. pag.3.

⁷ Según detalle del Anexo 1 de dicho requerimiento.

Sin embargo, la Administración mediante el cierre del mencionado requerimiento, reparó parcialmente los citados gastos originados en las sedes Matriz, Huacho y Chanchamayo por el monto de S/. 5'855,510.18. Por ello, mediante Requerimiento N° 0122080000699, comunicó a la recurrente las observaciones formuladas, a efectos de que las subsane, siendo que, al cierre del citado requerimiento, se redujo el reparo al importe de S/. 5'819,665.36 manteniendo el reparo sólo para las sedes **Matriz y Huacho**, conforme se aprecia del resultado del referido requerimiento, al no acreditar documentariamente el origen de los gastos de indemnización.

Es importante destacar que la demandante **en el procedimiento de fiscalización** señaló que los envases y cajas entregados en comodato que originaron el pago de la indemnización, no le fueron entregados a ella en comodato por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., sino, que se trató de entregas realizadas a favor de las empresas distribuidoras que posteriormente fueron absorbidas por la demandante; asimismo, manifestó que los citados bienes le fueron entregados en comodato a las empresas distribuidoras durante **los años 1991 y 1997** y que producto de las fusiones que se dieron, ella se constituyó en la nueva comodataria frente a Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., quien suministró los envases y las cajas que fueron extraviadas por las empresas distribuidoras.

Ahora bien, de los documentos presentados por su parte, es de señalar que del **Contrato de Distribución, Consignación y Comodato**⁸ del 25 de noviembre del 2002, se advierte que fue celebrado por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. -*cervecería*-, y la ahora demandante en su condición de distribuidora, mediante el cual se estableció que:

III.2 La demandante declara haber recibido de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. en comodato 644.000 docenas de botellas cerveceras, 314 unidades de cajas plásticas cerveceras, 500 unidades de barriles de chopp y 2500 unidades de barriles de chopp, a fin de destinarlas al acarreo, almacenamiento y comercialización de los productos contractuales de los cuales es distribuidora; que para efectos del control, la cervecería llevará un estado de cuenta corriente de las botellas y cajas plásticas cerveceras devueltas, la que está amparada por las guías de entrega y/o vale de préstamo que firmará la distribuidora; ésta se compromete a conciliar mensualmente los estados de cuenta de los "productos contractuales" recibidos en comodato que le remitan y comunicar por escrito en el curso de 10 días siguientes a la recepción de los respectivos estados de cuenta, sus observaciones o inconformidad; la distribuidora se compromete a exhibir a la cervecería cuando ésta lo solicite, toda la documentación referente a los préstamos de envases y cajas plásticas;

⁸ De folios 2391 a 2418 del expediente administrativo.

(...)

III.5 Constituye obligación de la recurrente, velar por la guarda y conservación de los envases y cajas plásticas materia de comodato, indemnizar a la cervecera por el menoscabo o deterioro de los mismos, aun cuando éste se produzca por causas no imputables a la recurrente.

Como es de verse, si bien en el mencionado contrato se estableció una obligación de indemnizar a Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. por los bienes que la demandante recibiera en comodato; empero, no se aprecia que se haya establecido obligación de indemnizar a la citada empresa **respecto a entregas anteriores** en virtud de comodatos suscritos con las empresas distribuidoras que fueron absorbidas posteriormente por la demandante.

Del **Convenio de indemnización del 26 de setiembre del 2004**⁹ se verifica que la recurrente informó que determinada cantidad de envases y cajas plásticos se encontraban en la condición de irrecuperables debido a que se habían agotado las gestiones de cobranza y devolución a clientes inoperativos, morosos y no habidos, razón por la cual, propuso a Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. proceder al pago de la indemnización por la suma de S/. 7'139,873.00 respecto a las pérdidas de las diversas sedes como la Matriz, Huacho y Chanchamayo.

En ese sentido, se debe señalar que los bienes que presuntamente se perdieron y es materia de indemnización serían los bienes que fueron entregados en comodato por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. a las empresas distribuidoras que fueron absorbidas posteriormente por la demandante, siendo que, de los actuados se aprecia que **la demandante no ha presentado documentación fehaciente** que acredite la entrega de las cajas y envases que fueron declarados irrecuperables y que generaron la obligación de indemnizar por su deterioro, pérdida o menoscabo, esto es, los emanados de **los contratos de comodato** celebrados por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. con las **empresas distribuidoras** que fueron absorbidas posteriormente por la demandante. Así como tampoco se advierte que la demandante haya presentado las **Cuentas corrientes** de las botellas y cajas plásticas cerveceras prestadas, las **Guías de entrega** a los clientes de los bienes materia de comodato, ni proporcionó documentación alguna que acredite la imposibilidad de recuperar los envases y cajas plásticas, tales como gestiones de cobranza o acciones judiciales con esa finalidad.

⁹ De folios 2111 a 2114 del expediente administrativo.

En esa línea, es pertinente señalar que en **el procedimiento de fiscalización**, la empresa demandante ha manifestado que las fusiones efectuadas por ésta respecto de las empresas distribuidoras, generaron el quiebre de la cadena de recuperación de los envases, puesto que los clientes de las empresas distribuidoras absorbidas por su parte, cesaron sus actividades, por lo que al no tener el apremio de que futuras compras sean afectadas por la falta de restitución de los envases, aquellos dispusieron de los mismos y no los devolvieron a la demandante, en su calidad de nuevo comodante, evidenciándose con ello, que la **empresa recurrente no llevó un control de la entrega** de los bienes materia de comodato, **así como tampoco llevó el control de la entrega** de los mismos a sus clientes **ni el control de la pérdida** de los referidos bienes por parte de los clientes.

En cuanto a lo alegado respecto a la importancia del **Peritaje elaborado por la Universidad Nacional de Ingeniería - UNI**, para sustentar la calidad y cantidad de los bienes entregados en comodato, así como la obligación de indemnizar; es de señalar que el mismo está referido a los bienes que **fueron entregados en comodato** a la empresa demandante **directamente** por Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A, verificándose de esta manera que no se ha presentado documentación alguna que sustente la cantidad y calidad de los envases materia de indemnización reparada, por lo que carece de sustento lo señalado por la demandante al respecto. Como puede verificarse, la demandante no acredita haber llevado un control de la entrega de cajas plásticas y botellas por parte de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., a fin de establecer qué bienes le fueron entregados en comodato y la posterior pérdida de los mismos, que presuntamente se produjera entre los años 1991 y 1997, a fin de acreditar la indemnización pagada, así como la entrega de tales bienes a los clientes de las empresas absorbidas ni su devolución.

Si bien la demandante señala que ha presentado documentación que acreditaría lo señalado, como serían los **Vales** de préstamos pendientes, **Estado de cuenta corriente** de envases y cajas de clientes considerados irre recuperables, **Informe de valuación** de botellas y cajas plásticas emitido por la Universidad Nacional de Ingeniería, **Recibos** por concepto de indemnización y **Copias de notas de contabilidad** emitidos por Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A, entre otros; sin embargo, dichos documentos no resultan suficientes al no acreditar la existencia de la obligación de pago de una indemnización por parte de la recurrente, por las consideraciones expuestas, esto es, **la indemnización materia del reparo se refiere a la pérdida de los bienes entregados en comodato por**

Backus a las empresas absorbidas por la demandante, en mérito a contratos suscritos entre los años 1991 y 1997, siendo que, sus condiciones y cantidad no fueron acreditados por la demandante.

Respecto a la **vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio** que invoca la recurrente; cabe acotar lo siguiente: Los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, recogen como principios que sustentan el procedimiento administrativo, entre otros, los *principios de impulso de oficio y verdad material*, respectivamente. En cuanto al primero, señala que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y *ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias*; respecto del segundo, menciona que en el procedimiento, la autoridad administrativa competente *deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas*.

De este modo, la actuación probatoria de la Administración debe fundarse, en lo procedimental, en el principio de impulso de oficio, y en lo sustantivo, en el de verdad material, conforme a los cuales las actuaciones administrativas deben estar dirigidas a la plena identificación y esclarecimiento de los hechos producidos y a la constatación de la realidad, independientemente de cómo las circunstancias que rodean el caso hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por los administrados. De este modo, la Administración tiene el deber de conducirse en la búsqueda de la verdad material más allá de la simple verdad formal, y superar de manera oficiosa las restricciones que las propias partes pudieran plantear.

En el caso concreto, no se aprecia vulneración alguna a los principios de verdad material e impulso de oficio, pues la Administración solicitó expresamente la presentación y/o exhibición de la documentación necesaria para sustentar la observación respecto al **gasto de indemnización no acreditados fehacientemente**, con la finalidad de esclarecer las cuestiones de controversia, para así obtener los medios probatorios necesarios a fin de emitir una decisión, fundándose sus requerimientos en los principios de impulso de oficio y de verdad material; sin embargo, la contribuyente no ha desvirtuado la observaciones efectuadas por la Administración, tal como ya se ha mencionado, al no presentar

documentación que **acredite la cantidad ni la calidad de los bienes cuya pérdida fue materia de la indemnización observada**; por lo que carece de sustento lo señalado por la demandante, pues la contribuyente debe tener un mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten lo señalado.

En ese contexto, como ya se ha mencionado, la Administración reparó los gastos por indemnización no acreditados fehacientemente, generados por la pérdida de envases respecto a las **sedes Matriz y de Huacho**, toda vez que considera que al no encontrarse la existencia de la obligación de pago de una indemnización por parte de la demandante a favor de Unión de Cervecerías Backus y Johnston S.A.A. -*durante los años 1991 a 1997*-, al no haber la recurrente desvirtuado con documentos la observación de la Administración, **no ha cumplido con sustentar la relación de causalidad de tal gasto reparado**. En tal sentido, se concluye que el reparo formulado por la Administración Tributaria resulta justificado y ceñido a derecho, no habiendo sido desvirtuado en modo alguno por la empresa accionante; correspondiendo desestimar los argumentos esgrimidos en el recurso de apelación.

5.2 En cuanto al reparo por gastos devengados por obligación de no hacer.

La demandante alega que el Tribunal Fiscal convalidó el cambio de fundamento en el que incurrió la Administración, al confirmar el reparo por **gastos no devengado por el pago realizado por concepto de obligación de no hacer** al señor Guillermo Schutt Basagoitia, vulnerando de esta manera lo previsto en el artículo 127 del Código Tributario. Asimismo, señala que el hecho del fallecimiento del señor Guillermo Schutt Basagoitia en el ejercicio 2004, hace que la obligación de no hacer **se perfeccione** y se vuelva de imposible cumplimiento, por ello, no existe necesidad de devengar en los próximos años, el gasto que originó la suscripción de dicha obligación.

El artículo 127 del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 981¹⁰, estableció lo siguiente:

*“El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.
Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.*”

¹⁰ Publicado el 15 de marzo de 2007.

En ese sentido, tal como se aprecia del citado artículo, el reexamen se configura como la facultad de realizar un nuevo examen completo de las incidencias del asunto en controversia, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo nuevas comprobaciones.

En el presente caso, en el Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0015481 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se constata que la SUNAT *-luego de los diversos requerimientos efectuados en la que solicita documentación pertinente a la empresa demandante-* reparó el monto de **S/. 365,833.00** por gastos no devengados por servicio de no hacer, respecto del señor Guillermo Schutt Basagoitia, al considerar que **no procede la deducción de gastos en el ejercicio 2004 por servicios que no se han realizado**, conforme al convenio celebrado con el mencionado señor, puesto que los gastos no se devengaron íntegramente en el ejercicio 2004, **al haberse producido la resolución del contrato por el fallecimiento del mencionado señor Schutt**; y, por ello, se debió cargar a gastos el importe correspondiente al primer año del servicio realizado; valor que ha sido reclamado por la empresa demandante, lo que ha sido materia de pronunciamiento en la **Resolución de Intendencia N° 015-014-0008302** del 29 de mayo del 2009; razón por la cual, el Tribunal Fiscal en la **RTF N° 10617-1-2016** en el extremo impugnado, al confirmar el reparo efectuado por la Administración, **concluyó que al tratarse de un servicio de tracto sucesivo**, la demandante debió considerar como gasto del ejercicio 2004, el pago correspondiente al servicio utilizado en dicho ejercicio, es decir, **el servicio efectivamente prestado hasta el fallecimiento del señor Schutt**; con ello, no se debió cargar a los resultados del citado ejercicio, la totalidad del gasto por los 5 años en los cuales se ejecutarían las obligaciones de no hacer, evidenciándose que no existe vulneración del artículo 127 del Código Tributario, toda vez que tal sustento está relacionado directamente a lo que fue materia de pronunciamiento y asunto de controversia en el procedimiento de fiscalización y en la reclamación.

Al respecto, el literal a) del artículo 57 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF¹¹ (aplicable por razón de temporalidad), artículo sustituido por el artículo 19 de la Ley N° 27804¹², estableció lo siguiente:

¹¹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de abril de 1999.

¹² Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 02 de agosto del 2002, disposición que entró en vigencia a partir del 01 de enero del 2003.

“A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, salvo lo establecido en el último párrafo de este inciso.

Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos”.

Al respecto, Zuñiga Dulanto¹³, comentando el criterio del **devengado** en las rentas de tercera categoría, señala lo siguiente:

“Doctrinariamente se señala que el ingreso es aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere (sin ser relevante si se percibieron o no). De igual forma, en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. En ese orden de ideas, para considerar un ingreso o gasto como devengado se deben cumplir con las siguientes características: i) Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; ii) Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; iii) No requiere actual exigibilidad”.

Del numeral 1.2 del Anexo 1 del **Resultado del Requerimiento N° 0122070001701**¹⁴ se advierte que la demandante presentó en el procedimiento de fiscalización la siguiente documentación:

a) El Convenio de no hacer -en virtud del cual señala haber entregado el monto de S/. 430,000.00 al señor Schutt Basagoitia, no habiendo sustentado el pago de S/. 45,000.00 con medios de pago-;

b) Asientos contables del gasto contabilizado en la cuenta contable 65999 - donde el monto de S/. 71, 666.00 es respecto a la obligación de no hacer de **marzo a diciembre del 2004** y el monto de S/. 358,334.00 es por los gastos correspondientes a los 4 años siguientes al fallecimiento del señor Schutt Basagoitia-;

c) Fotocopia del acta de defunción del señor Guillermo Schutt Basagoitia, precisándose que no le corresponde la deducción del gasto pactado por obligación de no hacer por el fallecimiento de dicha persona.

Lo cual también es reiterado en el **Resultado de Requerimiento N° 0122080000699**, en el que se precisa que no existe obligación de pago y, por ello, **no existe reconocimiento del gasto en los ejercicios en los cuales no se prestó el servicio.**

Ahora bien, del **Convenio**¹⁵ suscrito con fecha **05 de marzo de 2004**, por la ahora demandante [REDACTED] y el señor GUILLERMO SCHUTT

¹³ ZUÑIGA DULANTO, Licette Isabel, Modulo III Impuesto a la Renta, Academia de la Magistratura, Lima, Octubre 2013, pag 54.

¹⁴ De folios 1624 a 1628 del expediente administrativo.

¹⁵ De folios 1516 a 1518 del expediente administrativo.

BASAGOITIA -a quien se le denominó “El Gerente”-; se advierte que acuerdan que el señor Schutt asume la obligación de no hacer por el plazo de 5 años, consistente en abstenerse de participar directamente o indirectamente, en la propiedad o dirección de empresas distribuidoras de cerveza competidoras de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A y de la empresa demandante, así como de participar personalmente en la comercialización de éstas o brindar asesorías en temas “cerveceros o gaseoseros” a cualquier empresa fabricante, distribuidora o comercializadora de productos competidores de la recurrente, fijándose como contraprestación la suma de S/. 430.000.00, la cual es entregada por la recurrente al señor Schutt a la firma de dicho convenio.

En esa línea, el artículo 1403 del Código Civil señala que: *“La prestación en que consiste la obligación y el bien que es objeto de ella deben ser posibles”*. Asimismo, el artículo 1431 del citado código sustantivo dispone que: *“En los contratos con prestaciones recíprocas, si la prestación a cargo de una de las partes deviene imposible sin culpa de los contratantes, el contrato **queda resuelto de pleno derecho**. En este caso, el deudor liberado pierde el derecho a la contraprestación y debe restituir lo que ha recibido. Empero, las partes pueden convenir en que el riesgo esté a cargo del acreedor”*.

Ahora bien, respecto a la obligación de no hacer **intuitu personae** (como sería la materia de análisis), vale decir, aquélla en que el deudor fue elegido por sus cualidades personales, no se transmitirá, por supuesto, a sus herederos, conforme lo dispone el artículo 1218 del Código Civil al señalar que: *“la obligación se transmite a los herederos, salvo cuando es inherente a la persona, lo prohíbe la ley o se ha pactado en contrario”*.

En cuanto a la **extinción del contrato**, es de señalar que el artículo 1763 del Código Civil prevé que: *“El contrato de prestación de servicios se extingue por muerte o incapacidad del prestador, salvo que la consideración de su persona no hubiese sido el motivo determinante del contrato”*.

Tal como se desprende, la muerte extingue la relación contractual, lo cual genera que resulte imposible el cumplimiento de la prestación por razones no imputables a las partes, como en el caso de una prestación de obligación de no hacer, en la cual la muerte de una de las partes producirá la extinción del contrato al ser imposible la ejecución del mismo.

Como es de verse, del citado convenio se advierte que **se pacta una obligación de no hacer**, esto es, abstenerse de ejecutar una determinada conducta, como en el presente caso, de participar directamente o indirectamente, en la propiedad o dirección de empresas distribuidoras de cerveza competidoras de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A y de la demandante, así como de participar personalmente en la comercialización de éstas o brindar asesorías en temas “cerveceros o gaseoseros” a cualquier empresa fabricante, distribuidora o comercializadora de productos competidores de la recurrente, y especialmente, que la abstención de dicha conducta sólo la podía cumplir una persona como era el señor Guillermo Schutt Basagoitia, por sus capacidades y experiencia en el rubro cervecero, esto es, una obligación intuitu personae, siendo su ejecución duradera, con un plazo de vigencia de 5 años, para abstenerse de realizar dicha actividad.

En el caso concreto, se advierte que el señor Guillermo Schutt Basagoitia **falleció el 05 de setiembre del 2004**, según el **Acta de Defunción**, el cual resulta un hecho fortuito que determinara que sea imposible la ejecución de la obligación de no hacer por parte del señor Schutt.

Ahora bien, en el ámbito tributario, **en atención al criterio del devengado** resulta que el fallecimiento del señor Schutt no puede determinar el devengo de toda la contraprestación pactada por la empresa demandante, toda vez que se ha puesto como plazo de vigencia del convenio: **5 años**; siendo que, la prestación del servicio es de realización continua, y por ello, corresponde que **la imputación del gasto se devenga durante los periodos que corresponden a la prestación del servicio**, de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 57 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto a lo alegado por la demandante, de que **no existe necesidad de devengar** en los próximos años, el gasto que originó la suscripción de dicha obligación por el fallecimiento del señor Schutt; es de señalar que este hecho genera como consecuencia la inexistencia de la obligación del pago tributariamente, por ello, no corresponde el reconocimiento del gasto en aquellos ejercicios donde no se prestó el servicio, pues solo se acepte el gasto por los meses del ejercicio 2004 durante los cuales se ejecutó efectivamente la obligación de no hacer, esto es, hasta la fecha en que falleció el señor Schutt.

Por lo tanto, el reparo por gastos no devengados por obligación de no hacer se encuentra justificado y se ciñe a derecho, careciendo de sustento los argumentos esbozados al respecto por la demandante en su recurso de apelación.

5.3 En cuanto al reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, relacionados con el señor Luis Alberto Sánchez Arias.

La demandante señala que el gasto por los servicios prestados por el señor Luis Alberto Sánchez Arias cumple con el principio de causalidad.

De los actuados administrativos se aprecia que si bien la recurrente presentó documentación en el procedimiento de fiscalización, siendo estos, la copia simple del comprobante de pago -Recibo por Honorarios N° 001-0000015-, el Estado de cuenta bancaria y el Registro Auxiliar numérico en virtud del **Requerimiento N° 012207001701** -por el cual solicitó que demuestre la relación de causalidad del gasto con la fuente generadora de renta por los gastos de asesoramiento administrativo, financiero y logístico realizados durante el ejercicio 2004, contabilizados en la Cuenta 63290-Honorarios varios -; pretendiendo con ello sustentar la causalidad del gasto; sin embargo, dichos documentos no sustentan fehacientemente la prestación del servicio -labor de asesoría externa- del señor Luis Alberto Sánchez Arias, toda vez que no ha presentado documento donde se especifique las labores a las que se obligaba, así como tampoco los informes respecto de dicho servicio, no sustentando por ello, la relación de causalidad de los gastos que señala.

Por consiguiente, el reparo formulado por la Administración Tributario resulta justificado y se encuentra arreglado a derecho, careciendo de asidero el argumento esgrimido en el recurso de apelación de la sentencia.

De lo expuesto se concluye que la **RTF N° 10617-1-2016** en el extremo referido a los reparos confirmados, no incurre en causal de nulidad, incluyendo la Resolución de Intendencia N° 0150140008302, la Resolución de Determinación N° 012-003-0015481 y la Resolución de Multa N° 012-002-0013985 en el mencionado extremo; debiendo por ello desestimarse la pretensión principal, incluida la pretensión accesoria, en aplicación contrario sensu, de lo previsto en el artículo 87 del TUO del Código Procesal Civil¹⁶; confirmándose la sentencia apelada en dicho extremo.

SEXTO: De las pretensiones subordinadas.

¹⁶ Aplicable supletoriamente al Proceso Contencioso Administrativo.

Habiéndose desestimado la pretensión principal y su accesoria, corresponde analizar las pretensiones subordinadas planteadas en la demanda, a mérito de lo dispuesto en el artículo 87 del TUO del Código Procesal Civil¹⁷.

En la demanda, la empresa actora peticona como **pretensión subordinada**:

i) la nulidad de la **RTF N° 10617-1-2016** y de la **Resolución de Intendencia N° 0150140008302**, en el extremo que confirmó la **Resolución de Multa N° 012-002-0013985**, y

ii) la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes a las mencionados valores.

La demandante sustenta el **punto i)** de la pretensión subordinada, señalando que la **Resolución de Multa N° 012-002-0013985** deviene en nula porque ha sido emitida sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo como lo exige el artículo 234 de la Ley N° 27444, agrega que la conducta atribuida a la actora no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al no contar con el requisito indispensable del tipo de infracción del dolo o intención, así como que no se ha incurrido en la infracción atribuida toda vez que su conducta no refleja una declaración de cifras y/o datos falsos, sino tan solo una divergencia con lo que la Administración considera que debe ser la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

En cuanto a lo alegado que la resolución de multa no ha seguido el procedimiento administrativo sancionador previo como lo exige el artículo 234 de la Ley N° 27444, es de señalar que el Código Tributario, en su Libro Cuarto (Infracciones, Sanciones y Delitos), contiene las disposiciones que debe seguir la Administración Tributaria a fin de ejercer discrecionalmente su facultad de sancionar las infracciones tributarias, conforme lo dispone el artículo 82 del citado Código, por lo que al existir regulación específica en materia sancionadora, la Administración Tributaria no se encuentra obligada a seguir el procedimiento administrativo sancionador previo según lo establecido en el artículo 234 de la Ley N ° 27444.

¹⁷ Artículo 87.-Acumulación objetiva originaria.

(...) Es subordinada cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada;

Sobre la tipificación de la conducta de la demandante, se debe señalar que en el caso concreto no puede soslayarse que en materia tributaria, rige el **principio de objetividad** de las infracciones y sanciones. En efecto, el artículo 165 del TUO del Código Tributario precisa que las infracciones se determinan de forma objetiva.

En relación a la determinación objetiva de las infracciones, Ruiz de Castilla Ponce de León¹⁸ comentando el artículo 165 del Código Tributario, considera que: *“(...) para la configuración de la infracción tributaria, no se toman en cuenta aspectos subjetivos vinculados con la intencionalidad del agente infractor”*.

De lo expuesto, se desprende que para la determinación de la infracción imputada, es independiente la intencionalidad que haya tenido el sujeto infractor, por pertenecer ella a su ámbito interno, bastando la verificación del despliegue de la conducta infractora, subsumiéndola en el tipo infractor descrito en la norma.

En el presente caso, al haberse emitido la **Resolución de Multa N° 012-002-0013985** por declarar cifras o datos falsos que influyeron en la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario, conducta que no establece en su tipificación la presencia del elemento subjetivo, es decir, la intencionalidad, bastando la verificación de la configuración de la conducta infractora, sin que se considere la intención del contribuyente, por lo que los argumentos esbozados por la demandante respecto a la configuración de una conducta culposa, carecen de asidero.

Respecto al punto **ii)** de la pretensión subordinada, la actora señala que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal **han excedido los plazos** previstos por los artículos 142 y 150 del Código Tributario para resolver la controversia, por lo que corresponde la inaplicación de intereses moratorios por dicho tiempo en exceso que incurrieron en resolver los recursos impugnatorios, puesto que dicho cobro constituye una afectación al Principio de No Confiscatoriedad. Mientras que la SUNAT sostiene en la apelación de la sentencia que no aplicó intereses moratorios partir del 14 de julio del 2015 al 11 de noviembre del 2016, aplicando solo el Índice de Precios al Consumidor - IPC, como lo regula el artículo 33 del Código Tributario.

¹⁸ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Pacifico Editores. Lima. junio 2014. p.1026.

Al respecto, el artículo 33 del TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por la Ley N° 27335, establece que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

A consideración de este Superior Colegiado, el imponer intereses moratorios a las deudas tributarias, busca compensar al acreedor tributario por la demora en el pago, por tanto, la afectación al acreedor debe ser resarcida con el patrimonio del deudor por su demora, siendo por ende en principio el cobro de intereses moratorios constitucional¹⁹.

El Tribunal Constitucional en la sentencia del 10 de mayo del 2016, recaída en el **Expediente N° 04082-2012-PA/TC**, respecto al derecho a impugnar las decisiones administrativas y los recursos impugnativos, ha dejado establecido lo siguiente:

“(...) No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado (...).

(...) el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa (...).”

En cuanto a la exigibilidad del pago de intereses moratorios en función a la oportunidad en que fueron resueltos tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal los respectivos recursos de reclamación y de apelación, interpuestos por la empresa demandante, se debe acotar lo siguiente:

Respecto al recurso de reclamación, la empresa demandante interpuso el citado recurso contra la **Resolución de Determinación N° 012-003-0015481** y la **Resolución de Multa N° 012-002-00113985** con fecha **05 de agosto del 2008**²⁰, el mismo que fue resuelto por la Administración Tributaria el **29 de mayo del 2009** a través de la **Resolución de Intendencia N° 0150140008302**²¹, declarando infundado el mencionado recurso de reclamación.

¹⁹ VELÁSQUEZ MELÉNDEZ, Raffo. Notas sobre la constitucionalidad de los intereses moratorios en la Ley N° 30230. Revista Actualidad Jurídica N° 248, julio 2014, pág. 231.

²⁰ De folios 3441 a 3488 del expediente administrativo.

²¹ A folio 3607 del expediente administrativo.

Sobre el particular, el artículo 142 del TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el artículo 36 del Decreto Legislativo N° 981²² prevé que la Administración Tributaria **procederá a resolver las reclamaciones dentro del plazo máximo de 9 meses**, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Asimismo, el artículo 33 del citado TUO²³ señala que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta y que **durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor**.

En el expediente administrativo obra el documento denominado **Ficha del Valor**²⁴ respecto a los valores materia de impugnación, del cual se aprecia que la Administración Tributaria aplicó la actualización de la deuda conforme al Índice de Precios al Consumidor desde el 06 de mayo del 2009 hasta el 29 del mayo del 2009, fecha en que emitió la Resolución de Intendencia N° 0150140008302, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo señalado por la empresa demandante en cuanto a que se le aplicó los intereses moratorios respecto al tiempo en exceso en resolver el recurso de apelación.

Respecto al recurso de apelación, se aprecia del mismo que fue interpuesto con fecha 27 de julio del 2009²⁵, siendo **ingresado los actuados** al Tribunal Fiscal el **21 de agosto del 2009**²⁶, según consta del **Oficio N° 000278-2009-SUNAT/2H3000**, y posteriormente reingresado al Tribunal Fiscal con **Oficio N° 05-2011-SUNAT/2H53500**²⁷ el 31 de enero del 2011²⁸; recurso que finalmente fuera resuelto por dicho tribunal administrativo

²² Publicado en el Diario Oficial el Peruano el 15 de marzo del 2007.

²³ Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 981.

²⁴ De folios 3856 y 3858 del expediente administrativo.

²⁵ De folios 3614 a 3653 del expediente administrativo.

²⁶ A folio 3666 del expediente administrativo.

²⁷ La SUNAT señala que en virtud de la RTF N° 07338-5-2010, ha emitido la Resolución de Intendencia N° 0150150000946 determinando compensaciones del pago en exceso del mes de marzo del 2004 con las omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo y junio del 2004, y que dicha determinación tiene incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, el mismo que se encuentra en apelación mediante el expediente N° 0150350005624 del 27 de julio del 2009.

²⁸ A folio 3667 del expediente administrativo.

mediante la **RTF N° 10671-1-2016**²⁹ -impugnada en el presente proceso judicial-, recién con fecha **11 de noviembre del 2016**.

De acuerdo al artículo 150 del TUO del Código Tributario, vigente al momento de interposición del recurso de apelación administrativa, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de **doce meses (12)** meses contados a partir de la fecha de **ingreso** de los actuados al Tribunal.

En ese contexto, de los actuados se aprecia que al haberse interpuesto la apelación administrativa el **27 de julio del 2009**, y el **ingreso** de los actuados al Tribunal Fiscal se produjo el **31 de enero del 2011**, dicho tribunal administrativo tenía como plazo máximo para resolver el anotado recurso, hasta el **31 de enero del 2012**, de acuerdo a lo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario; sin embargo, se verifica de autos que el Tribunal Fiscal resolvió el prenotado recurso con fecha **11 de julio del 2016** a través de la **RTF N° 10671-1-2016** impugnada, **transcurriendo 04 años, 05 meses y 11 días en exceso**, sin resolverse dicho recurso; no evidenciándose de los actuados administrativos que la demora haya obedecido a alguna causa imputable a la demandante; en tal circunstancia, podría concluirse en la inobservancia del plazo razonable, siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 04082-2012-PA/TC, con la consecuente inaplicación de la regla sobre el cobro de intereses moratorios por el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurriera el Tribunal Fiscal al resolver el recurso de apelación. Sin embargo, de los actuados administrativos **se verifica** que obra la **Ficha del Valor**³⁰ respecto a los valores materia de impugnación, de la cual se evidencia que la Administración Tributaria **no aplicó intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrió el Tribunal Fiscal** al resolver el recurso de apelación, advirtiéndose la aplicación de la actualización de la deuda conforme al Índice de Precios al Consumidor IPC, desde el 14 de julio del 2015 al 11 de noviembre del 2016, fecha en que emitió la RTF impugnada, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario, por lo que corresponde desestimar dicha pretensión subordinada.

DECISIÓN:

Por los fundamentos expuestos:

²⁹ De folios 3773 a 3806 del expediente administrativo.

³⁰ De folios 3856 y 3858 del expediente administrativo.

1. **CONFIRMARON EN PARTE** la sentencia N° 08 del 25 de marzo del 2019, de folios 487 a 507, en el extremo que declara **INFUNDADA** la demanda.
2. **REVOCARON EN PARTE** la aludida sentencia en cuanto declara **fundada en parte** respecto a la pretensión subordinada de inaplicación de intereses moratorios devengados durante el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrió el Tribunal Fiscal al resolver el recurso impugnatorio correspondiente, y **REFORMÁNDOLA**, la declararon **INFUNDADA** la demanda únicamente respecto a la referida pretensión.

En los seguidos por [REDACTED] con el Tribunal Fiscal y otra, sobre nulidad de resolución administrativa y otros conceptos. **Notificándose.-**

ODRÍA ODRÍA

SANCARRANCO CÁCEDA

MONTORO RODRIGUEZ