



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

TEMA: DEROGACIÓN TÁCITA DE NORMAS TRIBUTARIAS

SUMILLA: El artículo I del título preliminar del Código Civil, que constituye una norma materialmente constitucional, es aplicable en materia tributaria, al no oponerse ni desnaturalizar las reglas establecidas en la norma VI del título preliminar del Código Tributario. Por tanto, en interpretación sistemática de las normas antes acotadas, cuya aplicación responde a lo previsto en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, se concluye que el Decreto Legislativo N° 973 derogó tácitamente el artículo 5 de la Ley N° 27360, puesto que actualizó, perfeccionó y unificó la regulación del régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas aplicable a todas las actividades del sector económico, inclusive el sector agrario.

PALABRAS CLAVE: derogación tácita, régimen de recuperación anticipada, impuesto general a las ventas - IGV, sector agrario

Lima, dieciocho de abril de dos mil veintitrés.

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

VISTA

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

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Agrolmos Sociedad Anónima** interpuso recurso de casación el veintidós de diciembre de dos mil veintiuno (foja trescientos treinta del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja trescientos dos), que confirma la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número diez, del trece de enero de dos mil veintiuno (foja doscientos treinta), que declaró infundada la demanda.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del treinta de julio de dos mil dieciocho (foja veintisiete), la empresa Agrolmos Sociedad Anónima interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, en la cual precisó el siguiente petitorio:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02405-8-2018, del veintidós de marzo de dos mil dieciocho, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0660140012040/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0641800029423/SUNAT, que denegó la solicitud de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas (IGV).

Pretensión accesorio: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir una nueva resolución, revocando la Resolución de Intendencia N° 0660140012040/SUNAT y, por tanto, previa revisión del cumplimiento de los requisitos pertinentes, la SUNAT declare procedente la solicitud de

¹ Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, del trece de noviembre de dos mil quince.

Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes:

- a) Según el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, una ley solo se deroga por otra ley; sin embargo, puede dejarse sin efecto mediante una sentencia que declare su inconstitucionalidad.
- b) El artículo I del título preliminar del Código Civil establece que: “La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla. [...]”. Sin embargo, en este caso, la resolución impugnada es nula por haber aplicado indebidamente el citado artículo, ya que la norma VI del título preliminar del Código Tributario —que es materialmente constitucional y forma parte del bloque de constitucionalidad relacionado con la producción de normativa tributaria y derogación de estas— regula lo siguiente: “[...] las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior [...]”. Por tanto, el Código Tributario ha dispuesto que la derogación o modificación de la norma tributaria se efectúa únicamente de manera expresa.
- c) Por otro lado, la norma IX del título preliminar del citado código, referida a la aplicación supletoria de normas no tributarias a supuestos tributarios, implica que se identifiquen los siguientes requisitos concurrentes: **i)** que el supuesto no esté previsto en el Código Tributario u otra norma tributaria, y **ii)** que la aplicación de la norma no tributaria no se oponga o desnaturalice al Código Tributario u otra norma tributaria. No obstante, para el caso concreto, el propio Código Tributario ha previsto que la derogación de las normas de dicha materia solamente puede efectuarse por declaración



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

expresa de otra norma de igual o mayor jerarquía; en consecuencia, no puede aplicarse una norma general, como el Código Civil.

- d)** Se debe considerar que el Código Tributario establece la preeminencia de las normas tributarias sobre las normas de carácter general, conforme al principio de especialidad; lo cual se condice con el siguiente principio general del derecho: “La norma especial prima sobre la norma general”, principio que cumple dos funciones en nuestro ordenamiento jurídico: **i)** como fuente del derecho, permite la creación de normas, y **ii)** función informadora del derecho, por lo que puede ser utilizado como criterio para la interpretación de normas jurídicas.
- e)** El Tribunal Fiscal no debió aplicar la norma IX del título preliminar del Código Tributario para aplicar supletoriamente el artículo I del título preliminar del Código Civil; por el contrario, debió aplicar la norma VI del título preliminar del Código Tributario. Por tanto, al no haberse derogado expresamente el beneficio de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, regulado en el artículo 5 de la Ley N° 27360, Ley que Aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, este continuó vigente al trece de noviembre de dos mil quince, fecha en la que se presentó la solicitud de devolución anticipada de dicho tributo, que además cumplió con todos los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 049-2002-AG.
- f)** El Decreto Legislativo N° 973 no derogó expresamente la Ley N° 27360; además, la solicitud presentada no se sustentó en dicho decreto, sino en la mencionada ley.
- g)** Por último, en la apelación administrativa se invocó la aplicación de la norma VI del título preliminar del Código Tributario, empero el Tribunal Fiscal no emitió pronunciamiento al respecto. Por tanto, se afectó el derecho de la empresa a una debida motivación.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Contestación de demanda de la SUNAT

La codemandada SUNAT, a través de su Procuraduría Pública, contesta la demanda el diecinueve de octubre de dos mil dieciocho (foja noventa y seis). En dicho escrito, se fundamenta lo siguiente:

- a) Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 973, esta norma se emitió a fin de unificar las normas sectoriales, ya que existía una multiplicidad de regímenes de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas que coexistían; es decir, diseñó un esquema aplicable a toda aquella actividad económica que involucrara inversión significativa y periodos preoperativos amplios, estableciendo supuestos uniformes para gozar del él. Asimismo, reguló de manera orgánica la cobertura, disponiendo la aplicación a todas las actividades del sector económico, con las condiciones y requisitos comunes para todos. De modo que el régimen previsto en el citado decreto es el único aplicable a los contratos de inversión que se suscriban a partir del uno de julio de dos mil siete.
- b) El Informe N° 050-2010-SUNAT/2B0000 elaborado por la administración tributaria, en concordancia con el Informe N° 070-2010-EF/66.01, expuesto por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, concluyeron que el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas regulado por el artículo 5 de la Ley N° 27360 no se encuentra derogado y continúa vigente exclusivamente en el marco de la excepción establecida por la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 973; por consiguiente, el único régimen aplicable sería el regulado en dicho decreto.
- c) La Resolución Ministerial N° 0414-2009-AG establece disposiciones para la tramitación de la solicitud ante el sector agrario, previstas en el Decreto Legislativo N° 973 y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

N° 084-2007-EF. Todas estas normas regulan requisitos fundamentales para el acogimiento al régimen de reintegro anticipado del impuesto general a las ventas; sobre la base de estas normas, la SUNAT cursó el requerimiento mediante el cual solicitó a la contribuyente que presentara documentación faltante, por lo que, ante el incumplimiento, su decisión fue emitida conforme a ley.

- d) La empresa debió cumplir con las disposiciones y requisitos establecidos en el Decreto Legislativo N° 973 y su reglamento, a fin de solicitar la devolución del impuesto general a las ventas; no lo hizo y, consecuentemente, no acreditó que se encontraba acogida al régimen especial de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas.
- e) Si bien la demandante alega que el Tribunal Fiscal omitió pronunciarse sobre la aplicación de la norma VI del título preliminar del Código Tributario, se debe tener en cuenta que ello no acarrea la nulidad de su resolución, puesto que la exigencia de la motivación de las decisiones judiciales y administrativas no se cumple con la respuesta a cada uno de los argumentos de las partes, sino con la expresión de fundamentos esenciales que justifiquen la decisión.

Contestación de demanda del Tribunal Fiscal

El Ministerio de Economía y Finanzas, a través de su Procuraduría Pública, en representación judicial del Tribunal Fiscal, contesta la demanda el veintidós de octubre de dos mil dieciocho (foja ciento catorce)². En dicho escrito, se fundamenta lo siguiente:

² Dicha parte presenta un segundo escrito con sumilla "Contestación de demanda", con fecha veintitrés de octubre de dos mil dieciocho (foja ciento treinta y siete). Tanto el primer como el segundo escrito contienen los mismos argumentos.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

- a) El Decreto Legislativo N° 973 es una norma jurídica con rango de ley. En la exposición de motivos de este se fijó que, atendiendo a la multiplicidad de regímenes de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas que coexistían, debía haber un tratamiento unificado de las normas sectoriales que regulaban dicho régimen, para lo cual se diseñó un esquema aplicable a toda aquella actividad económica que involucrara inversión significativa y periodos preoperativos amplios; se establecieron así, de manera uniforme, los supuestos para gozar de él, así como su cobertura.
- b) Según el referido decreto, existían dos regímenes de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas: **i)** de carácter general, establecido por la Ley del Impuesto General a las Ventas, y **ii)** de carácter especial, aplicable a sectores específicos de las actividades económicas, regulado por el Decreto Legislativo N° 818 y normas modificatorias, y por las leyes de promoción al sector agrario y acuícola, tal como el Decreto Legislativo N° 885.
- c) Del Informe N° 070-2010-EF/66.01 de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, se puede concluir que el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas regulado por el artículo 5 de la Ley N° 27360 no se encuentra derogado, sino que continúa vigente exclusivamente en el marco de la excepción establecida por la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 973. Por tanto, fuera de dicha excepción, a partir del uno de julio de dos mil siete, para las personas naturales o jurídicas que inviertan en el sector agrario, el único régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas es el regulado por el Decreto Legislativo N° 973.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

- d) La Resolución Ministerial N° 0414-2009-AG establece disposiciones para la tramitación de la solicitud ante el sector agrario, prevista en el Decreto Legislativo N° 973 y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 084-2007-EF.
- e) El citado decreto y su reglamento establecen los requisitos para el acogimiento al régimen de reintegro anticipado del impuesto general a las ventas; sobre la base de estas normas, la SUNAT le requirió a la contribuyente que presente la documentación faltante, pero, ante el incumplimiento de dicha parte, se concluye que la Resolución de Intendencia N° 0641800029423/SUNAT fue emitida conforme a ley, al igual que la resolución del Tribunal Fiscal.
- f) Lo único que pretende la demandante es confundir a la judicatura, ya que, a la fecha en que presentó su solicitud de devolución (el trece de noviembre de dos mil quince), el Derecho Legislativo N° 973 ya se encontraba vigente.
- g) En cumplimiento del principio de verdad material, el colegiado administrativo meritó y valoró cada una de las pruebas y argumentos presentados y expuestos por la ahora demandante; de este modo, resolvió la controversia motivando debidamente su decisión y con respeto al principio de legalidad, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la norma IV del título preliminar del Código Tributario.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del trece de enero de dos mil veintiuno (foja doscientos treinta), el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda. El Juzgado sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

a) El Derecho Legislativo N° 973 fue publicado el diez de marzo de dos mil siete, pero entró en vigor el uno de julio de dos mil siete, conforme a lo establecido en la segunda disposición complementaria final del decreto, que a la letra dice: “[...] entrará en vigencia a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, del Decreto Supremo que apruebe el reglamento del Régimen, siendo de aplicación a los Contratos de Inversión que se suscriban a partir de su vigencia, [...]”. Por tanto, el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas establecido en dicho decreto, es el único aplicable a los contratos de inversión que se suscriban a partir del uno de julio de dos mil siete.

b) La primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 973 tiene este contenido:

De los procedimientos actuales: Las personas naturales o jurídicas que a la fecha de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, tengan suscrito un contrato de inversión con el estado al amparo de los Regímenes a que se refiere el Decreto Legislativo N° 818 y normas modificatorias, el artículo 21 del Decreto Supremo N° 059-96-PCM, la Ley N° 28176, la Ley N° 28876, el artículo 19 de la Ley N° 28298, el artículo 5A del Decreto Legislativo N° 885, el artículo 5 de la Ley N° 27360, el artículo 26 de la Ley N° 27460, así como al amparo de cualquier otra norma emitida sobre el particular, seguirán gozando de la recuperación anticipada del IGV conforme al marco normativo vigente a la fecha de suscripción del Contrato de Inversión, incluido el procedimiento para la ampliación de los listados de bienes, de corresponder.

c) Adicionalmente, la parte expositiva del aludido Decreto Legislativo N° 973 señala lo siguiente:

El Congreso de la República, por Ley N° 28932 ha delegado en el Poder Ejecutivo, por un plazo de noventa (90) días calendario, la facultad de legislar mediante Decreto Legislativo sobre materia tributaria, permitiendo, entre otros, actualizar y perfeccionar el Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas.

d) Además, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 973 se indica:

En atención a la multiplicidad de regímenes especiales de recuperación anticipada del IGV (para minería, hidrocarburos, obras de infraestructura, generación de energía hidroeléctrica, plantas de procesamiento de gas natural, agro y sector rural) que coexistían de manera dispersa en la legislación peruana, resultó necesario que se regule en un solo cuerpo normativo el régimen especial en cuestión. Dicha norma tiene por objeto unificar y ordenar



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

el tratamiento legal del Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas en un solo cuerpo normativo extrayendo su regulación de las normas sectoriales.

- e) Tanto en la vía administrativa como en la judicial, la contribuyente no ha mencionado ni acreditado estar dentro del supuesto previsto en la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 973, norma que —pese a la fecha en que entró en vigor— permite seguir gozando de la recuperación anticipada del impuesto general a las ventas conforme al marco normativo vigente a la fecha de suscripción del contrato de inversión. No obstante, la empresa no adjuntó como anexo ningún contrato de inversión, ya que consideró que en su caso no correspondía.
- f) Al trece de noviembre de dos mil quince, fecha en que la contribuyente presentó la solicitud de devolución anticipada del impuesto general a las ventas, eran aplicables las exigencias previstas en el Decreto Legislativo N° 973. Si bien este no deroga expresamente la Ley N° 27360, conforme a su parte introductoria y su exposición de motivos, lo que hace es actualizar y perfeccionar el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, ampliando los alcances de las normas sectoriales que existían de manera dispersa, y unificando el tratamiento legal del referido régimen en un solo cuerpo normativo. Por tanto, es evidente que lo regulado en el artículo 5 de la Ley N° 27360 fue derogado tácitamente por el Decreto Legislativo N° 973.
- g) Por último, a pesar de que la empresa haya presentado su solicitud invocando el artículo 5 de la Ley N° 27360 —y no el Decreto Legislativo N° 973—, la administración tributaria debía realizar la evaluación previa correspondiente para verificar si lo invocado se ajustaba a ley.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno (foja trescientos dos), la Sétima Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. El colegiado superior sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:

- a) Absolviendo en conjunto los agravios nulificantes, sobre inexistencia de motivación o motivación aparente, motivación sustancialmente incongruente o falta de motivación interna del razonamiento; cabe mencionar que la sentencia se encuentra debidamente fundamentada, conforme se advierte del considerando segundo, porque ha emitido pronunciamiento sobre los principales argumentos de la demanda, interpretando y aplicando las normas pertinentes al caso concreto, como el Decreto Legislativo N° 973.
- b) Para absolver los agravios revocatorios, se citan las siguientes normas:
 - i) el artículo 5 de la Ley N° 27360, ii) el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 973, iii) la segunda disposición complementaria final de dicho decreto, iv) la primera disposición complementaria transitoria del decreto, v) la segunda disposición complementaria transitoria del decreto, vi) la primera disposición complementaria modificatoria del decreto, así como vii) su parte expositiva y su exposición de motivos, y viii) el artículo 8 del Decreto Supremo N° 084-2007-EF, que aprueba el reglamento del Decreto Legislativo N° 973.
- c) A partir de las citas antes detalladas, se infiere que debido a la multiplicidad coexistente de forma separada de los regímenes especiales de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, era necesaria su regulación orgánica, extrayendo su tratamiento de las respectivas normas sectoriales, con el fin de unificar en un solo cuerpo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

normativo el régimen especial referido y diseñar un esquema que aplique a las actividades económicas que impliquen inversiones significativas y periodos preoperativos amplios. Todo ello, con la finalidad de determinar uniformemente los supuestos para gozar de dicho beneficio y su cobertura.

- d)** De acuerdo a la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 973, pueden acogerse al beneficio las personas naturales o jurídicas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica que genere renta de tercera categoría y que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 3 del decreto y el artículo 8 de su reglamento, con excepción de aquellas personas que, a la fecha de la entrada en vigencia de dicho decreto, tengan suscrito un contrato de inversión con el Estado, en virtud de los regímenes a que se refiere, entre otros, el artículo 5 de la Ley N° 27360, ya que, en este caso, seguirán gozando de la recuperación anticipada del impuesto general a las ventas conforme al marco normativo vigente a la fecha de suscripción del contrato de inversión.
- e)** Conforme a los actuados administrativos, se tiene que la empresa solicitó la devolución de S/ 16'884,166.44 (dieciséis millones ochocientos ochenta y cuatro mil ciento sesenta y seis soles con cuarenta y cuatro céntimos) al amparo de la Ley N° 27360, pero la SUNAT —mediante Requerimiento N° 00384675 y basándose en el Decreto Legislativo N° 973 y su reglamento— le solicitó que presentara copia autenticada por su fedatario del contrato modificatorio del contrato de inversión —como consecuencia de la ampliación del listado de bienes de capitales, bienes intermedios, servicios y contratos de construcción de corresponder—, y copia de la resolución ministerial que calificaba al beneficiario para gozar del régimen. No obstante, como dicha parte no cumplió, la administración denegó la mencionada solicitud, lo que se encuentra conforme a ley, máxime si no se



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

presentó contrato de inversión alguno que permitiera verificar que le correspondía gozar del régimen, conforme a los alcances de la primera disposición complementaria transitoria del precitado decreto.

- f)** Cabe precisar que el Decreto Legislativo N° 973 entró en vigencia el uno de julio de dos mil siete, siendo aplicable a los contratos de inversión suscritos desde esa fecha; por tanto, se debe considerar que la solicitud de la empresa fue presentada el trece de noviembre de dos mil quince, cuando el referido decreto legislativo ya se encontraba vigente.
- g)** Sobre la aplicación de la norma IX del título preliminar del Código Tributario, a fin de recurrir al artículo I del título preliminar del Código Civil, que permite la derogación tácita, indica que la norma VI del título preliminar del Código Tributario establece que las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa; sin embargo, ello no puede incidir en el hecho suscitado respecto a la actualización y perfeccionamiento del régimen especial de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, ya que la Ley N° 27360 es un cuerpo normativo de naturaleza agraria y no tributaria, que contenía únicamente el artículo 5 referido al régimen tributario sobre el impuesto general a las ventas, el cual precisamente fue sustraído para unificarlo en un solo cuerpo normativo, tal como se señaló en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 973.
- h)** Esta situación atípica no ha sido establecida específicamente en el Código Tributario, por lo cual se considera que el Decreto Legislativo N° 973 derogó tácitamente el artículo 5 de la Ley N° 27360, en virtud del artículo I del título preliminar del Código Civil, aplicable supletoriamente, a tenor de la norma IX del título preliminar del Código Tributario.
- i)** Por último, no es cierto que se haya configurado una desnaturalización u oposición de las normas tributarias, como sostiene la demandante. Aunado



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

a ello, no se observa afectación alguna al principio de seguridad jurídica. Tampoco resulta inconcebible remitirse a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 973, puesto que se trata de un documento que precede al texto de una ley y constituye una declaración de intenciones para su propia interpretación, como se ha dado en el caso concreto.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del diecisiete de mayo de dos mil veintidós (foja ciento setenta y siete del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Agrolmos Sociedad Anónima, conforme al siguiente detalle:

a) Inaplicación del artículo 139 inciso 5 de la Constitución, artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, artículos 50 numeral 6, artículos 121 y 122 numerales 3 y 4 del Código Procesal Civil; normas que garantizan el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales

La empresa recurrente sostiene que la sentencia de vista incurre en vicio de motivación aparente puesto que se limitó a transcribir gran parte de la sentencia de primera instancia para concluir –sin fundamento alguno– que el juzgado habría motivado correctamente su decisión.

De otro lado, argumenta que en su recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, invocó la existencia de diversos vicios incurridos como: (i) motivación inexistente al no precisar las razones por las cuales la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada carece de los vicios de nulidad señalados en la demanda; (ii) motivación sustancialmente incongruente, al no pronunciarse sobre los errores de derecho de la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada, para simplemente indicar que el artículo 5 de la Ley N.º 27360 habría sido derogado tácitamente para desestimar su demanda; (iii) falta de motivación interna del razonamiento, ya que si bien en la sentencia el juzgado reconoce la existencia de la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario –que establece que las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa– pero seguidamente afirma que el artículo 5 de la Ley N.º 27360 habría sido derogado tácitamente.

En tal sentido, manifiesta que una simple transcripción de la resolución venida en grado no equivale a una debida motivación, lo que vulnera su derecho a una debida motivación de las resoluciones judiciales.

Señala además que si la Sala Superior hubiera analizado y fundamentado realmente su decisión, hubiera advertido que la sentencia de primera instancia es nula por haber vulnerado su derecho a una debida motivación.

b) Inaplicación de la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

La empresa recurrente señala que con respecto a la resolución impugnada la Sala Superior ha ignorado completamente que las normas tributarias solo pueden ser modificadas o



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

derogadas en forma expresa, para ello indica que el texto literal de la Norma VI denunciada establece que “las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior”; sin embargo pese a lo indicado, la empresa recurrente sostiene, que el colegiado superior sustenta su fallo en que el artículo 5 de la Ley N.° 27360, ha sido derogado tácitamente por el Decreto Legislativo N.° 973, por lo que no sería posible acceder a su solicitud de devolución del régimen especial de recuperación anticipada del IGV, añade que lo sostenido por el colegiado superior resulta ser un imposible jurídico, y demuestra la inaplicación de la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Asimismo indica, que si aún en el supuesto de que se considerase que el Decreto Legislativo N.° 973 estaría modificando el beneficio tributario del artículo 5 de la Ley N.° 27360, ello igualmente sería un imposible jurídico, ya que tanto las modificaciones como las derogaciones deben ser expresas, por mandato de la citada Norma VI.

Finalmente argumenta que la Sala Superior ha tenido que recurrir a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.° 973 para sustentar su equivocada tesis, sin embargo, una modificación o derogación legislativa no podría surtir efectos a partir de una exposición de motivos. Reitera que la anotada Norma VI proscribe cualquier tipo de derogación o modificación en materia tributaria que no sea realizada en forma expresa, lo que hace evidente la inaplicación de la norma denunciada, por lo que, si la Sala Superior hubiera aplicado la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, hubiera advertido que tanto el juzgado como el Tribunal Fiscal, han contravenido las normas en materia tributaria al sostener una “derogatoria tácita” expresamente prohibida en el ordenamiento jurídico tributario, con lo cual, su demanda habría sido declarada fundada.

c) Aplicación indebida de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, que conllevó a una aplicación indebida del artículo I del Título Preliminar del Código Civil

La recurrente argumenta que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solamente permite la aplicación de otras normas cuando el Código Tributario no regula un determinado supuesto de hecho y cuando las normas externas a aplicar no desnaturalicen o contravengan normas de carácter tributario. Así, la Sala Superior ha aplicado la referida Norma IX para aplicar el artículo I del Título Preliminar del Código Civil, que regula posibilidad de una derogación tácita entre normas. De esa forma, la Sala Superior pretende afirmar que el artículo 5 de la Ley N.° 27 360 habría sido derogado tácitamente.

La recurrente sostiene que se produce una aplicación indebida de la Norma IX del Título Preliminar del código Tributario, porque este código expresamente reconoce la imposibilidad de una derogatoria tácita en su Norma VI, por lo que no resulta aplicable otra norma de carácter general, como el artículo I del Título Preliminar del Código Civil para sustentar una derogatoria tácita.

Por lo que señala, que si la Sala Superior no hubiera aplicado indebidamente la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y el artículo 1 del Título Preliminar del Código Civil, no hubiera ignorado lo prescrito por la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, no resulta posible una derogatoria tácita de las normas tributarias, en consecuencia hubiera revocado la apelada y hubiera declarado fundada su demanda.

CONSIDERANDOS

PRIMERO. El recurso de casación



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

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

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

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

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

1.5. Por último, considerando que en el recurso de casación objeto de análisis se ha formulado una infracción normativa de carácter procesal (*error in procedendo*) y dos infracciones normativas de carácter material (*error in iudicando*), corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a la denuncia de carácter procesal, toda vez que, de ser estimada, carecería de objeto pronunciarse sobre las otras causales. Solo en caso se desestime la infracción normativa de carácter procesal, se analizarán las de carácter material.

SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito

En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

2.1. El trece de noviembre de dos mil quince, la empresa demandante Agrolmos Sociedad Anónima Cerrada presentó, ante la Intendencia Regional de la Libertad de la SUNAT el Formulario 4949 “Solicitud de Devolución” N° 4304664 (foja ciento tres del expediente administrativo electrónico - EAE), mediante el cual solicitó la devolución del impuesto general a las ventas correspondiente al mes de septiembre de dos mil quince, ascendente a S/ 16'884,166.44 (dieciséis millones ochocientos ochenta y cuatro mil ciento sesenta y seis soles con cuarenta y cuatro céntimos), amparándose en el régimen de recuperación anticipada establecido en la Ley N° 27360, Ley que Aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario.

2.2. La administración tributaria, con fecha dieciséis de noviembre de dos mil quince, emite el Requerimiento N° 00384675 (foja ochenta del EAE), por el cual le solicita a la empresa la presentación de diversos documentos previstos en el Decreto Legislativo N° 973, “Decreto Legislativo que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas”. Asimismo, en dicho requerimiento, se indica expresamente que la documentación debe presentarse en el plazo de tres días hábiles, bajo apercibimiento de considerarse como “no presentada” la solicitud de devolución.

2.3. Ante ello, mediante el escrito de fecha veinte de noviembre de dos mil quince presentado por la empresa, esta argumenta que el requerimiento de la SUNAT no correspondía, toda vez que la solicitud de devolución formulada en su oportunidad se sustentó en lo establecido en el artículo 5 de la Ley N° 27360.

2.4. Seguidamente, con el Resultado del Requerimiento N° 00384675 emitido el veinticuatro de noviembre de dos mil quince (foja ochenta y tres del EAE), la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

administración tributaria comunica a la empresa que no cumplió con presentar las copias autenticadas por fedatario de la SUNAT del contrato de inversión, (incluido los anexos) y su anexo modificatorio (elaborado por la ampliación del listado de bienes de capital, bienes intermedios, servicios y contratos de construcción), así como la copia de la resolución ministerial que califica al beneficiario para gozar del acotado régimen. Aunado a ello, en dicho resultado de requerimiento se indicó expresamente que: “[...] las normas que establecen el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, son el Decreto Legislativo N° 973 y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 084-2007-EF”.

2.5. Así, el dos de diciembre de dos mil quince, la administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N° 0641800029423/SUNAT (foja sesenta y seis del EAE), en la cual se resolvió en su artículo 1: “Deniéguese la solicitud de devolución [...]”, y en su artículo 2: “Déjese a salvo el derecho del contribuyente de solicitar nuevamente la devolución anteriormente denegada, previo cumplimiento de lo establecido en el Decreto Legislativo N° 973 y su Reglamento [...]”.

2.6. Contra la mencionada resolución de Intendencia, el treinta de diciembre de dos mil quince, la empresa interpuso recurso de reclamación (foja sesenta del EAE), el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0660140012040/SUNAT.

2.7. Esta última resolución fue apelada, mediante recurso impugnatorio presentado con fecha quince de diciembre de dos mil diecisiete (foja veintiuno del EAE). De esta forma, en última instancia administrativa, el Tribunal Fiscal



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

emitió la Resolución N° 02405-8-2018, que confirmó la apelada (foja cinco del EAE).

TERCERO. Análisis de la causal de casación de naturaleza procesal

3.1. En este caso, la empresa demandante denuncia la vulneración de su derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, por la inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N° 017-93-JUS, y de los artículos 50 (inciso 6), 121 y 122 (incisos 3 y 4) del Código Procesal Civil. Argumenta que la Sala Superior incurrió en motivación aparente porque, al absolver los agravios nulificantes planteados en el recurso de apelación de sentencia, transcribió gran parte del pronunciamiento del Juzgado y a partir de ello concluyó que este se encontraba debidamente motivado, sin explicar por qué. Aunado a ello, alega que los agravios nulificantes formulados en el recurso de apelación se referían a tres vicios de motivación distintos e independientes entre sí —motivación inexistente, motivación sustancialmente incongruente y falta de motivación interna del razonamiento—, por lo cual, cada uno merecía su propio desarrollo y atención por parte del colegiado superior, lo que no ocurrió en el caso.

3.2. De ahí que se procederá a analizar si el cuestionamiento antes referido tiene asidero alguno, para lo cual resulta oportuno desarrollar los aspectos normativos del caso.

CUARTO. Sobre el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales

4.1. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales está regulado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, conforme al siguiente texto:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Constitución Política del Perú de 1993

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

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

[...]

No obstante, este derecho constitucional se encuentra estrechamente relacionado con los derechos al debido proceso y a la tutela jurisdiccional⁵, regulados en el inciso 3 de la acotada norma constitucional, la misma que establece que: “[...] Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.” De modo que, estos últimos derechos reconocen a la exigencia de la motivación suficiente como una garantía por la cual toda persona tiene derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. Así las cosas, el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no nace de una arbitrariedad de los magistrados, caso en el cual sería posible afirmar que

⁵ El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre estos derechos en distintas oportunidades. Citamos la sentencia recaída en el Expediente N° 25 21-2005-PHC/TC, del veinticuatro de octubre de dos mil cinco:

*5. En lo que respecta al derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución, cabe señalar que dicho atributo fundamental forma parte del “modelo constitucional del proceso”, cuyas garantías mínimas deben ser respetadas para que el proceso pueda considerarse debido. En ese sentido, la exigencia de **su efectivo respeto no solo tiene que ver con la necesidad de garantizar a todo justiciable determinadas garantías mínimas cuando este participa en un proceso judicial** sino también con la propia validez de la configuración del proceso, cualquiera que sea la materia que en su seno se pueda dirimir [...]*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional.

4.2. En esa misma línea, es importante señalar que según la Corte Interamericana de Derechos Humanos la motivación es:

*[...] la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad a las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...]. En este sentido, la argumentación de un fallo [...] debe permitir conocer cuáles fueron los hechos, motivos y normas en que se basó la autoridad para tomar su decisión, a fin de descartar cualquier indicio de arbitrariedad. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las “**debidas garantías**” incluidas en el artículo 8.1 para **salvaguardar el derecho a un debido proceso**.⁶*

[Énfasis nuestro]

4.3. La garantía de la motivación de las resoluciones judiciales también está regulada en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que prevé lo siguiente:

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

De la misma forma, el Código Procesal Civil establece, en los incisos 3 y 4 de su artículo 122, que las resoluciones contienen:

[...]
3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico **correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;**
4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita

⁶ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Chocrón Chocrón versus Venezuela”. Sentencia del uno de julio de dos mil once; fundamento 118.
https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_227_esp.pdf



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente;
[...]. [Énfasis nuestro]

Lo anterior concuerda con lo previsto en el inciso 6 del artículo 50 del citado código, que está referido al deber que tiene el juez de: “[...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. [...]”, así como también con lo regulado por el artículo 121 de dicho código, según el cual: “[...] Mediante la sentencia el Juez pone fin a la instancia o al proceso en definitiva, pronunciándose en decisión expresa, precisa y motivada sobre la cuestión controvertida [...]”.

En esa misma línea, el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, también prevé el respeto y cumplimiento de la garantía de la debida motivación de las resoluciones judiciales, pues expresamente en el inciso 2 de su artículo 9 la establece como una de las facultades del órgano jurisdiccional⁷.

4.4. El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos:

- a)** Falta de motivación propiamente dicha: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico.

⁷ El inciso 2 de su artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece que:

Artículo 9.- Facultades del Órgano Jurisdiccional. -

Son facultades del órgano jurisdiccional las siguientes:

[...]

Las resoluciones judiciales deben contener una adecuada motivación.

[...]



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

- b) Motivación aparente: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente y se sustente en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso.
- c) Motivación insuficiente: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, cuando el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador, no se respaldan en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura.
- d) Motivación defectuosa en sentido estricto: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como de la no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otras que suponen la omisión de los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

Así, es pertinente anotar que esta Sala Suprema entiende que **la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente**, en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente.

4.5. Por otro lado, es pertinente anotar que la vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no solo incidirá en los derechos al debido proceso y a la tutela jurisdiccional, sino también en el derecho de defensa y pluralidad de instancia. Sobre este aspecto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el fundamento jurídico 12 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 05871-2005-PA/TC, de la siguiente manera:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

12. [...]

En la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2659-2003-AA/TC, este Tribunal tuvo oportunidad de precisar que el derecho de defensa:

*[...] se proyecta [...] como un principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la **situación jurídica de algunas de las partes de un proceso o de un tercero con interés [...]**.*

13. La observancia y respeto del derecho de defensa es consustancial a la idea de un debido proceso, propio de una democracia constitucional que tiene en el respeto de la dignidad humana al primero de sus valores. Por su propia naturaleza, el derecho de defensa es un derecho que atraviesa transversalmente a todo el proceso judicial, cualquiera sea su materia.

[...] [Énfasis nuestro]

De esta forma, no debe perderse de vista la protección constitucional que nuestro Estado le otorga al derecho de defensa, al regularlo en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; y que incluso ello ha sido ratificado en la **Convención Americana sobre Derechos Humanos**, que en su **numeral 1 del artículo 8**, establece que: “[...] toda persona tiene derecho a ser oída, [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

QUINTO. Sobre la motivación aparente de la sentencia de vista

5.1. Conforme obra en el expediente principal, el recurso de apelación de sentencia presentado por la demandante Agrolmos Sociedad Anónima Cerrada contiene agravios nulificantes (o de nulidad) y revocatorios, los mismos que fueron sucintamente detallados en el considerando tercero de la sentencia de vista, tal como se muestra a continuación:

TERCERO: *El demandante formula los siguientes agravios:*

Pretensión impugnatoria nulificante:

a) *La sentencia recurrida incurre en motivación inexistente, toda vez que se analiza únicamente de forma parcial el fondo de la controversia, sin sustentar los vicios de nulidad en lo que incurrió la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada: (i) indebida aplicación supletoria del artículo I del Título Preliminar del Código Civil; (ii) contravención a lo dispuesto en la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario; (iii) indebida motivación pues a pesar que la compañía invocó la aplicación de la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no se pronunció respecto a dicho extremo de su recurso de apelación.*

b) *La sentencia incurre en motivación sustancialmente incongruente, toda vez que omite pronunciarse sobre los dos errores de derecho que sustentan su pretensión principal, esto es, la indebida aplicación supletoria del artículo I del Título Preliminar del Código Civil,*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

sustentada en la indebida aplicación de la norma IX del Código Tributario y contravención a lo dispuesto por la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, que constituye, para el caso del ordenamiento tributario, una norma material que forma un bloque de constitucionalidad relacionado con la producción normativa tributaria, en especial lo referido a la derogatoria de las normas tributarias, por tanto atenta contra el principio de congruencia.

c) La recurrida incurre en falta de motivación interna de razonamiento, pues realiza un análisis incongruente del artículo 5 de la Ley N° 27360, al concluir que este fue derogado, sin realizar un análisis adecuado de la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario. Sustenta que según el Juzgado el artículo 5 de la Ley N° 27360 no fue derogado expresamente, entonces como puede afirmar que el citado artículo fue derogado si la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario establece que las normas tributarias solo se derogan expresamente.

Pretensión impugnatoria revocatoria:

d) Corresponde la aplicación del artículo 5 de la Ley N° 27360, al no haber sido derogado expresamente por el Decreto Legislativo N° 973, pues de acuerdo con la norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, que prioriza el principio de seguridad jurídica, las normas tributarias solo se derogan expresamente.

e) No corresponde aplicar la norma IX del Código Tributario, a fin de recurrir al artículo I del Título Preliminar del Código Civil que permite la derogación tácita, por ende, debió aplicarse el artículo 5 de la Ley N° 27360 pues no fue derogado expresamente por el Decreto Legislativo 973, lo cual ha sido reconocido por el Juzgado cuando señaló que en este caso no ocurrió una derogación expresa sino tácita, situación proscrita por la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario.

f) Considera inconcebible remitirse a la Exposición de Motivos para justificar una derogación, inclusive tácita del artículo 5 de la Ley N° 27360. Por el contrario, es posible advertir la coexistencia de los regímenes de recuperación anticipada del IGV, contemplados tanto en el Decreto Legislativo N° 973, como en la Ley N° 27360, por lo que el régimen de recuperación anticipada del IGV establecido por Ley N° 27360, se encontraba vigente a la fecha en que la demandante solicitó la devolución de dicho impuesto.

Asimismo, se aprecia que los agravios de nulidad fueron absueltos en el considerando séptimo de la sentencia de vista, mientras que los agravios revocatorios fueron absueltos en el considerando décimo de dicha sentencia.

5.2. Ante los agravios de nulidad formulados en el recurso de apelación, referidos a la motivación inexistente y sustancialmente incongruente de la sentencia de primera instancia, así como a la falta de motivación interna del razonamiento expresado en esta; la Sala Superior argumentó lo siguiente: “[...] la decisión jurisdiccional apelada se encuentra adecuadamente fundamentada, pues tal como se advierte en su segundo considerando, ha emitido pronunciamiento respecto de los principales argumentos de la demanda, invocando, interpretando y aplicando las normas pertinentes al caso concreto,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

como el Decreto Legislativo N° 973 [...]”. Aunado a ello, a partir de la cita textual de los literales i), j) y k) del considerando segundo de la sentencia de primera instancia, el colegiado superior concluyó que el juez expuso las razones fácticas y jurídicas por las que consideró que en este caso correspondía aplicar el Decreto Legislativo N° 973 y no el artículo 5 de la Ley N° 27360, motivo por el cual cumplió con el requisito mínimo indispensable de motivación de las resoluciones judiciales.

5.3. Teniendo en cuenta que la infracción normativa de carácter procesal se sustenta principalmente en cuestionar el pronunciamiento de la Sala Superior respecto a los agravios de nulidad formulados en el recurso de apelación; corresponde analizar si con la motivación por remisión realizada por dicho órgano colegiado fue suficiente para determinar que la sentencia de primera instancia no adolece de ningún defecto de motivación, o si, en cualquier caso, ello se desprende de la lectura integral de la sentencia de vista.

5.4. De este modo, remitiéndonos a los literales i), j) y k) del considerando segundo de la sentencia de primera instancia, se extrae que el razonamiento lógico jurídico y la conclusión del Juzgado se centraron en los siguientes argumentos:

- a)** En primer lugar, el uno de julio de dos mil siete, entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 973.
- b)** La solicitud presentada por la empresa demandante fue el trece de noviembre de dos mil quince, fecha en la que el Decreto Legislativo N° 973 ya se encontraba vigente.
- c)** El Decreto Legislativo N° 973 no deroga expresamente el artículo 5 de la Ley N° 27360, sino que, al actualizar, perfeccionar y unificar el tratamiento



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

legal del régimen especial de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, lo deroga de forma tácita.

- d)** Por último, la única excepción para gozar del régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas regulada por el artículo 5 de la Ley N° 27360, luego de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 973, es la prevista en la primera disposición complementaria transitoria de este. Sin embargo, la empresa no acreditó que dicho supuesto le era aplicable, en tanto no presentó contrato de inversión suscrito con el Estado al amparo de la citada Ley N° 27360.

5.5. En el recurso de apelación de sentencia, la demandante alegó la **motivación inexistente de la decisión del Juzgado** porque, a su consideración, no se analizó si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02405-8-2018 incurrió en vicio de nulidad **i)** por indebida aplicación del artículo I del título preliminar del Código Civil, en contravención de lo dispuesto en la norma VI del título preliminar del Código Tributario, y **ii)** por defecto en su motivación, al no pronunciarse sobre la norma VI del título preliminar del Código Tributario.

Sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3943-2006-PA/TC y antes en el voto singular de los magistrados Gonzales Ojeda y Alva Orlandini (Expediente N° 1744-2005-PA/TC), se ha precisado que una decisión judicial incurre en “inexistencia de motivación o motivación aparente” cuando no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o no responde las alegaciones de las partes del proceso, sino que solo se sustenta en frases que no tienen sustento fáctico ni jurídico.

Así las cosas, si bien, el Juzgado no cita expresamente el artículo I del título preliminar del Código Civil y las normas VI y XI del título preliminar del Código



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Tributario con el fin de analizarlas, deja clara su postura: que, en el caso, el Decreto Legislativo N° 973 derogó de forma tácita el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas regulado por el artículo 5 de la Ley N° 27360. Por tanto, se deduce que su razonamiento se sustenta principalmente en la aplicación de la norma IX del título preliminar del Código Tributario, referida a la aplicación supletoria de normas no tributarias —tal como el artículo I del título preliminar del Código Civil—, así como en la interpretación de la norma VI del título preliminar del Código Tributario sobre la base de lo regulado en el precitado artículo I. En esa misma línea, como el Juzgado advirtió que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02405-8-2018 confirmó la Resolución de Intendencia N° 0660140012040/SUNAT, sustentando que, en virtud de la norma IX del título preliminar del Código Tributario, es aplicable supletoriamente el artículo I del título preliminar del Código Civil, debido a la derogación tácita de la Ley N° 27360 por la regulación integral que contiene el Decreto Legislativo N° 973 respecto al régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas —el mismo que se encontraba vigente a la fecha en que la empresa presentó su solicitud de devolución—, concluyó que no incurrió en causal de nulidad alguna prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444, con lo cual implícitamente se absolvieron los argumentos de nulidad expresados en la demanda, referidos a la indebida aplicación del artículo I del título preliminar del Código Civil por parte del Tribunal Fiscal, la omisión de pronunciamiento de dicha entidad sobre la norma VI del título preliminar del Código Tributario y su contravención.

De ahí que, tal como lo determinó la Sala Superior, la sentencia de primera instancia no incurrió en motivación inexistente o aparente, máxime si se tiene en cuenta que las alegaciones contenidas en la demanda y en los escritos que la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

absuelven —presentadas por los codemandados SUNAT y Tribunal Fiscal— fueron respondidas con sustento fáctico y jurídico.

5.6. Por otro lado, en el recurso de apelación de sentencia, la demandante alegó la **motivación sustancialmente incongruente de la decisión del Juzgado**, argumentando la desviación de la materia controvertida; puesto que, según dicha parte procesal, no se analizó que la indebida aplicación de la norma IX del título preliminar del Código Tributario conllevó la indebida aplicación del artículo I del título preliminar del Código Civil y, por ende, la contravención de lo dispuesto en la norma VI del título preliminar del Código Tributario. No obstante, sobre ello ya nos hemos referido en los fundamentos precedentes, en tanto se ha advertido que, a pesar de que en la sentencia de primera instancia no se haya realizado un análisis exhaustivo sobre las disposiciones normativas antes señaladas, queda clara la postura asumida por el juez respecto de la aplicación e interpretación de estas. Por tal motivo, no resulta correcto afirmar que se desvió la materia controvertida cuando ello no sucedió, tanto más si se tiene en cuenta que el trasfondo del análisis del artículo I del título preliminar del Código Civil y las normas VI y IX del título preliminar del Código Tributario consiste en determinar el tratamiento legal del régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas en el sector agrario y su aplicación en el caso concreto, es decir, si a la fecha en que la empresa presentó su solicitud de devolución se encontraba vigente el régimen regulado por la Ley N° 27360 o aquel regulado por el Decreto Legislativo N° 973.

El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 7 de la sentencia recaída en el Expediente N°0896-2009-PHC/TC, sobre la motivación sustancialmente incongruente, ha sostenido que puede suponer la modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa), o el dejar incontestadas las pretensiones



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

o desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión (incongruencia omisiva). Sin embargo, se debe considerar que —tal como se ha establecido en la Casación N° 28121-2021, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, emitida por esta Sala Suprema— el principio de congruencia procesal aplicable en el proceso contencioso administrativo es más flexible que aquel comprendido desde la concepción privatista propia del Código Procesal Civil; máxime si se tiene en cuenta la naturaleza tuitiva y de plena jurisdicción que caracteriza al proceso contencioso administrativo. De modo que, en este proceso especial, la delimitación de la materia controvertida y su análisis no se limita a las pretensiones postuladas en la demanda y su contradictorio, sino a lo acontecido en instancia administrativa. Así las cosas, no se aprecia que la sentencia de primera instancia contenga un pronunciamiento que desvíe la controversia suscitada en el procedimiento tributario y en el proceso judicial. En cualquier caso, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 172 del Código Procesal Civil, los defectos en la motivación en los que —a consideración de la demandante— habría incurrido el Juzgado no trascienden en la resolución del caso concreto, motivo por el cual no acarrear la nulidad de la decisión judicial cuestionada.

5.7. De otro lado, en el recurso de apelación, la demandante alega que el juez incurrió en contradicciones al mencionar que el Decreto Legislativo N° 973 no derogó expresamente el artículo 5 de la Ley N° 27360 y, pese a ello, concluir que el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, regulado por este artículo, fue derogado a razón del mencionado decreto, incluso soslayando analizar la norma VI del título preliminar del Código Tributario; razón por cual, tal resolución judicial adolecería de **falta de motivación interna de razonamiento**.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Al respecto, en el literal k) del considerando segundo de la sentencia de primera instancia, se indicó:

SEGUNDO: [...]

2.[...]

k. En ese contexto

[...]

*- Es cierto que **el Decreto Legislativo NO DEROGA EXPRESAMENTE la Ley 27360**; sin embargo, acorde a lo anotado en la parte introductoria del aludido Decreto Legislativo 973 y de la exposición de motivos de ésta norma, lo que hace el Decreto Legislativo 973 es **ACTUALIZAR Y PERFECCIONAR** el Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, ampliando los alcances de las normas sectoriales que existían de manera dispersas, y **UNIFICANDO** el tratamiento legal del Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas en un solo cuerpo normativo.*

*- Si esto es así, es evidente que el beneficio de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas que contempla **el artículo 5 de la Ley 27360 FUE DEROGADO de manera tácita por el Decreto Legislativo 973** que establece mas exigencias que la que se contempló en el artículo 5 de la Ley 27360; [...]*

[Énfasis nuestro]

De la lectura aislada de los argumentos precitados se desprende un razonamiento contradictorio por parte del Juzgado; no obstante, es importante precisar que toda decisión judicial debe ser leída de forma integral con la finalidad de comprender sus verdaderos argumentos y alcances. Por ello, en el numeral 5.4. del considerando quinto de la presente ejecutoria suprema se realizó un resumen sucinto de los argumentos que sustentaron el razonamiento lógico jurídico y conclusión del órgano jurisdiccional.

Ahora bien, sobre la falta de motivación interna de razonamiento, en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0896-2009-PHC/TC (fundamento jurídico 7), se ha establecido que:

*b. **Falta de motivación interna del razonamiento.** La falta de motivación interna del razonamiento [defectos internos de la motivación] se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando **existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión**; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa. [Énfasis nuestro]*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

En este caso, las instancias de mérito se encontraron con un problema respecto de la premisa normativa de relevancia, al existir diferentes disposiciones del mismo peso normativo y en aparente contradicción, sumado a la situación de observar cuidadosamente el principio de congruencia, especialidad y reserva tributaria, por lo que, desde la lógica argumentativa, se tendría que lograr extraer mediante un análisis sistémico del ordenamiento una “norma” o “regla” específica del caso, considerando una suerte de análisis ponderativo de los derechos en juego.

Así las cosas, si bien la sentencia emitida por el Juzgado omite realizar un análisis profuso del artículo I del título preliminar del Código Civil y de las normas VI y IX del título preliminar del Código Tributario, se deben considerar los argumentos expuestos por la Sala Superior sobre el fondo de la controversia para ratificar (o confirmar) la decisión judicial de primera instancia. De modo que es menester aplicar los principios de celeridad y economía procesal, regulados en el último párrafo del artículo V del título preliminar del Código Procesal Civil, que establece lo siguiente: “[...] La actividad procesal se realiza diligentemente y dentro de los plazos establecidos, debiendo el Juez, a través de los auxiliares bajo su dirección, **tomar las medidas necesarias para lograr una pronta y eficaz solución del conflicto de intereses o incertidumbre jurídica.** [...]”, esto porque con el análisis expresado en los considerandos octavo, noveno y décimo de la sentencia de vista —especialmente con este último—, en el que se indicó que la aplicación supletoria del artículo I del título preliminar del Código Civil no se opone ni desnaturaliza las normas tributarias antes citadas (esto es, las normas VI y XI del título preliminar del Código Tributario), se habría absuelto los alegados defectos de motivación en que —a consideración de la demandante— incurrió la sentencia de primera instancia y, también, solucionado el problema de relevancia normativa. De ahí que la anulación de la sentencia de vista con el



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

consecuente reenvío al Juzgado para la subsanación de los defectos de motivación —motivación que, a su vez, ya habría sido realizada por la propia Sala Superior— resultaría un ritualismo procesal que afectaría el principio de razonabilidad por la dilación del trámite del proceso.

5.8. Hasta aquí, resulta importante reiterar que la nulidad de una decisión judicial por defectos en su motivación se declara sustancialmente por la omisión de pronunciamiento respecto a un aspecto controvertido de especial trascendencia, es decir, un aspecto que resulta indispensable para la resolución del caso concreto. Ello no se ha dado en este proceso (con la emisión de la sentencia del Juzgado), al haber sido posible que en segunda instancia la Sala Superior analice la controversia delimitada en el considerando sexto de la sentencia de vista.

5.9. En suma, por las razones expuestas, se colige que corresponde **desestimar** la infracción normativa de carácter procesal.

SEXTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material

6.1. La empresa recurrente ha denunciado la infracción de la norma VI del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, argumentando que la Sala Superior la inaplicó y, por ello, ignoró que las normas tributarias solo pueden ser modificadas o derogadas en forma expresa por una norma del mismo rango o jerarquía superior. Asimismo, dicha parte ha denunciado que en la sentencia de vista se aplicó indebidamente la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, para aplicar —también de forma indebida— la derogación tácita regulada por el artículo I del título preliminar del Código Civil, soslayándose que la precitada norma VI reconoce expresamente la imposibilidad de la derogación tácita de normas tributarias.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

6.2. En consideración al sustento de las causales casatorias de naturaleza material, corresponde emitir pronunciamiento conjunto, para determinar si, efectivamente, se inaplicó la norma VI del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y si se aplicó indebidamente la norma IX del título preliminar del mismo código. Se debe dilucidar si el artículo I del título preliminar del Código Civil se opone o desnaturaliza la regulación tributaria referida a la modificación y derogación de estas normas especiales o, por el contrario, coadyuva a la aplicación de tal regulación.

6.3. Si bien mediante el recurso de casación no se discute si el contenido del Decreto Legislativo N° 973 se opone o contradice la regulación de la Ley N° 27360, o si dicho decreto regula la integridad de la citada ley, esta Sala Suprema considera pertinente hacer algunas precisiones al respecto y, luego de ello, proceder con el análisis propio de las infracciones normativas.

Alcances de la Ley N° 27360, Ley que Aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, y su reglamento

6.4. La ley en comento fue publicada en el diario oficial *El Peruano* el treinta y uno de octubre de dos mil; sin embargo, conforme a su cuarta disposición transitoria y final, entró en vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación. En el artículo 1 de la ley, se declaró de interés prioritario la inversión y desarrollo del sector agrario, y en el artículo 2 se reguló a los beneficiarios, de la siguiente manera:

2.1 Están comprendidas en los alcances de esta Ley las personas naturales o jurídicas que desarrollen cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal.

2.2 También se encuentran comprendidas en los alcances de la presente Ley las personas naturales o jurídicas que realicen actividad agroindustrial, siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y la Provincia Constitucional del Callao. No están incluidas en la presente Ley las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

2.3 Para efecto de lo dispuesto en el numeral 2.2 de este artículo, mediante decreto supremo aprobado con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros y refrendado por los Ministros de Agricultura y de Economía y Finanzas, se determinará las actividades agroindustriales comprendidas en los alcances de la presente Ley.

En el artículo 3 de dicha ley se reguló su vigencia. En un primer momento, se estableció que estaría vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil diez, pero en julio de dos mil seis se publicó la Ley N° 28810 que, mediante su artículo 1, modificó la vigencia ya prevista extendiéndola hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil veintiuno. Posteriormente, en el dos mil veinte, la vigencia de la Ley N° 27360 fue nuevamente modificada, mediante el Decreto de Urgencia N° 043-2019, extendiéndola hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil treinta y uno.

6.5. Es importante precisar que la Ley N° 27360 no solo estableció beneficios tributarios, sino también laborales. Por ello, es pertinente precisar que la acotada norma está estructurada de la siguiente manera: **i)** el título I, denominado “Generalidades”; **ii)** el título II, denominado “Del Régimen Tributario”; **iii)** el título III, denominado “Del Régimen Laboral y de la Seguridad Social”; y **iv)** cuatro disposiciones transitorias y finales.

Así, el título I regula los artículos 1, 2 y 3 que precisamente han sido detallados en el apartado anterior. Seguidamente, el título II está conformado por el artículo 4, que regula la tasa aplicable para efectos del impuesto a la renta, correspondiente a rentas de tercera categoría, así como el porcentaje de depreciación; por el artículo 5, que regula el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas; y por el artículo 6, que establece que: “A fin de que las personas naturales o jurídicas gocen de los beneficios tributarios establecidos en el presente dispositivo, deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias [...]”. Por su parte, el título III regula en sus artículos 7, 8, 9 y 10 los alcances del régimen laboral en el sector agrario, incluyendo aspectos como: remuneración, compensación por tiempo de servicios - CTS,



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

gratificaciones, indemnización por despido arbitrario, vacaciones, aportes a EsSalud, entre otros. Es importante mencionar que el artículo 7 de dicha ley fue objeto de demanda de inconstitucionalidad, la misma que mediante Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00027-2006-PI fue declarada infundada.

6.6. Como se ha indicado, el **artículo 5 de la Ley N° 27360 es el único que se refiere al régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas**, en los siguientes términos:

*Las personas naturales o jurídicas comprendidas en los alcances del presente dispositivo, que se encuentren en la etapa preproductiva de sus inversiones, podrán **recuperar anticipadamente el Impuesto General a las Ventas**, pagados por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a los montos, plazos, cobertura, condiciones y procedimientos que **se establezcan en el Reglamento**. La etapa preproductiva de las inversiones en ningún caso podrá exceder de 5 (cinco) años de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. [Énfasis nuestro]*

6.7. Ahora bien, remitiéndonos a la norma reglamentaria de la acotada ley, aprobada por Decreto Supremo N° 049-2002-AG y modificatorias, tenemos que el capítulo III, denominado “Impuesto General a las Ventas”, en su artículo 10 establece la cobertura del régimen de recuperación anticipada de dicho impuesto, indicando que:

El régimen a que se refiere el Artículo 5 de la Ley, consiste en la devolución mediante Notas de Crédito Negociables, que realizará la SUNAT del impuesto pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de insumos y bienes de capital, así como servicios y contratos de construcción, siempre que se utilicen directamente en la etapa preproductiva [...].

Asimismo, según dicho artículo, los beneficiarios deben sustentar la inversión ejecutada en cada ejercicio presentando ante la SUNAT una declaración jurada refrendada por una sociedad de auditoría en la cual se detalle la inversión realizada en la etapa preproductiva, la cual debe estar acompañada de un informe técnico sustentatorio preparado por dicha sociedad. En concordancia con ello, en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 065-2002-AG, publicado el treinta de diciembre de dos mil dos, se indicó que el referido informe técnico debe contar con el visado correspondiente del Ministerio de Agricultura.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Asimismo, en el artículo 11 del reglamento se regula a los beneficiarios, tales como: **i)** empresas nuevas que se encuentren exclusivamente durante la etapa preproductiva del total de sus inversiones, y **ii)** empresas nuevas que produzcan en el futuro los principales bienes señalados en el programa de inversión a que se refiere el artículo 5, los mismos que deberán ser destinados a la exportación o cuya venta se encuentre gravada con el impuesto. Por su parte, el artículo 12 de la norma reglamentaria prevé los requisitos que se deben cumplir para solicitar la devolución de impuesto, principalmente: **i)** que se anote la factura, nota de débito o nota de crédito, o la declaración única de aduanas y los demás documentos de importación, según sea el caso, en el registro de compras, **ii)** que el monto mínimo acumulado al momento de presentar la solicitud sea equivalente a cuatro (4) unidades impositivas tributarias - UIT, y **iii)** que los beneficiarios que efectúen transferencias de cultivos secundarios, apliquen el ratio resultante de dividir el monto de devolución solicitado entre el promedio del débito generado en los últimos seis (6) meses, el mismo que no deberá ser menor a doce (12). Adicionalmente, en el artículo 13 del citado reglamento se establecen las condiciones que deben cumplir los insumos y bienes de capital, servicios y contratos de construcción comprendidos dentro del régimen; mientras que en el artículo 14 se regulan los documentos que se deben presentar ante la SUNAT con la finalidad de acogerse al régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas, el mismo que a la letra dice:

Artículo 14.- A efectos de acogerse al régimen, los beneficiarios deberán presentar a la SUNAT:

- a) El formulario "Solicitud de Devolución" aprobado por la SUNAT;
- b) La relación detallada de las facturas, notas de débito o notas de crédito, tratándose de adquisición local; o declaración única de aduanas y demás documentos de importación, según sea el caso, que respalden las adquisiciones materia del beneficio correspondientes al período por el que se solicita la devolución, en la forma, plazo y condiciones que la SUNAT establezca;
- c) La declaración jurada que se menciona en el segundo párrafo del Artículo 10;
- d) Otros documentos e información que la SUNAT requiera.

[Énfasis nuestro]



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

6.8. Por último, es conveniente indicar que la Ley N° 27360 fue modificada por el Decreto de Urgencia N° 043-2019, que según su primera disposición complementaria final entró en vigencia a partir del uno de enero de dos mil veinte. Si bien dicho decreto fue emitido con el objeto de mejorar las condiciones del régimen laboral en el sector agrario, no se debe perder de vista que, como se dijo anteriormente, modificó el artículo 3 de la citada ley —que regula la vigencia de la misma—, de la siguiente manera: “Los beneficios de esta Ley se aplican hasta el 31 de diciembre de 2031”. No obstante, **cabe precisar que la Ley N° 27360 fue derogada expresamente por el artículo único de la Ley N° 31087**, publicada en el diario oficial *El Peruano* el seis de diciembre de dos mil veinte, que a la letra dice: “Derógase la Ley 27360, Ley que Aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, y el Decreto de Urgencia 043-2019, Modifica la Ley 27360, para promover y mejorar las condiciones para el desarrollo de la actividad agraria, así como las normas complementarias y conexas”.

Alcances del Decreto Legislativo N° 973, Decreto Legislativo que Establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas

6.9. En la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 973, publicado el diez de marzo de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, se estableció que: “[...] entrará en vigencia a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de publicación [...] del Decreto Supremo que apruebe el reglamento del Régimen [...]”. Así, la norma reglamentaria, aprobada por Decreto Supremo N° 084-2007-EF, fue publicada el veintinueve de junio de dos mil siete, por lo cual el citado decreto legislativo entró en vigencia el uno de julio de dos mil siete.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

6.10. Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 973, existen dos regímenes de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas: **i)** uno de carácter general, establecido por la Ley del Impuesto General a las Ventas, y **ii)** otro especial, aplicable a sectores específicos de las actividades económicas. No obstante, debido a la ampliación del ámbito de aplicación y cobertura de ambos regímenes de recuperación anticipada, estableciéndose particularidades especiales mediante la expedición de diversas leyes, así como a la coexistencia de legislación dispersa sobre la materia, se hizo necesario extraer el tratamiento de las normas sectoriales y unificar en un solo cuerpo normativo el régimen especial en cuestión, diseñando un esquema aplicable a toda aquella actividad económica que involucre inversión significativa y periodos preoperativos amplios y estableciendo de manera uniforme los supuestos para gozar de él, así como su cobertura. Esto es, sin alterar el régimen general previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, que se mantendría para la recuperación del impuesto general a las ventas por bienes de capital nuevos únicamente.

En tal sentido, conforme consta en la exposición de motivos, la aprobación del decreto legislativo que se comenta tiene la **finalidad de actualizar y perfeccionar el régimen especial de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas**. Además, de acuerdo con el análisis costo-beneficio de dicha norma:

*La propuesta normativa supone **ordenar el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del IGV, mejorando su tratamiento normativo, diseñando un esquema aplicable a toda aquella actividad económica que involucre inversión significativa y periodos preoperativos amplios, de manera de evitar ampliarlo atendiendo a cada caso, estandarizando condiciones y cobertura con el propósito de asegurar su neutralidad.***
[Énfasis agregado]

6.11. En el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 973, aplicable al caso por temporalidad, se prevé que para los fines del régimen especial de recuperación anticipada, se entiende beneficiario: “A las personas naturales o jurídicas que se encuentren en la etapa preproductiva del proyecto, suscriban un Contrato de



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

Inversión para la realización de dicho proyecto y cuenten con la Resolución Ministerial a que se refiere el numeral 3.3 del artículo 3 del presente Decreto Legislativo, que los califique para el goce del Régimen”. En el artículo 2 de dicha norma se regulan los alcances generales del régimen, de la siguiente manera:

Artículo 2.- De la Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas

2.1 Establézcase el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, consistente en la devolución del IGV que gravó las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizados en la etapa preproductiva, a ser empleados por los beneficiarios del Régimen directamente para la ejecución de los proyectos previstos en los Contratos de Inversión respectivos a que se hace referencia en el artículo 4 y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones.

2.2 Tratándose de adquisiciones comunes, los beneficiarios tendrán derecho a optar por alguna de las siguientes opciones:

a) Asumir que el cincuenta por ciento (50%) de las adquisiciones comunes están destinadas a operaciones gravadas para efectos de calcular el monto de devolución del IGV a que se refiere el numeral 2.1 del artículo 2. Mediante control posterior de la SUNAT se determinará el porcentaje real de las operaciones gravadas.

b) Recuperar el IGV que gravó las adquisiciones comunes vía crédito fiscal una vez iniciadas las operaciones productivas aplicando el sistema de prorrata a que se refiere el numeral 6 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF.

En esa misma línea, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de dicho decreto, para el **acogimiento al régimen de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas**, las personas naturales o jurídicas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica que genere renta de tercera categoría, deberán cumplir los siguientes **requisitos**: **i)** suscribir un contrato de inversión con el Estado para la realización de inversiones en cualquier sector de la actividad económica que genere renta de tercera categoría, **ii)** contar con un proyecto que requiera de una etapa preproductiva igual o mayor a dos años, contado a partir de la fecha del inicio del cronograma de inversiones contenido en el contrato de inversión, y **iii)** contar con la resolución ministerial del sector competente que apruebe a la persona natural o jurídica calificándola para el goce del régimen, así como a los bienes, servicios y contratos de construcción que otorgarán la recuperación anticipada del impuesto general a las ventas para cada contrato. Esto, en concordancia con lo previsto



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

en los artículos 2, 3, 4 y 5 de la norma reglamentaria, lo que a su vez va en la línea de lo regulado en el artículo 8 de esta:

Artículo 8.- Procedimiento de devolución por aplicación del Régimen

8.1 Para efectos de obtener la devolución del IGV por aplicación del Régimen, el beneficiario deberá presentar ante la SUNAT la siguiente documentación:

a) Solicitud de devolución, la que deberá presentarse ante la Intendencia, Oficina Zonal o Centro de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, que corresponda a su domicilio fiscal o en la dependencia que se le hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Copia autenticada por el fedatario de la SUNAT del Contrato de Inversión, incluidos anexos de ser el caso, el cual será presentado por única vez, cuando el Beneficiario presente su primera solicitud de devolución del Régimen.

c) Copia autenticada por fedatario de la SUNAT, del anexo modificatorio del Contrato de Inversión como consecuencia de la ampliación del listado de bienes de capital, bienes intermedios, servicios y contratos de construcción, cuando corresponda, la cual será presentada por única vez cuando el Beneficiario presente la primera solicitud de devolución del Régimen que se refiera a dicho anexo.

d) Copia de la Resolución Ministerial que califica al Beneficiario para gozar del Régimen, la cual será presentada por única vez cuando el Beneficiario presente su primera solicitud de devolución del Régimen.

e) Relación detallada de los comprobantes de pago, notas de débito o crédito, documentos de pago del IGV en caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y Declaraciones Únicas de Aduana por cada contrato identificando la etapa, tramo o similar al que corresponde.

f) Escrito que deberá contener el monto del IGV solicitado como devolución y su distribución entre cada uno de los participantes del contrato de colaboración empresarial que no lleve contabilidad independiente, de ser el caso. Este documento tendrá carácter de declaración jurada.

Aunado a ello, es importante señalar que, en la **primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N° 973** se prevé que las personas naturales o jurídicas que, a la fecha de su entrada en vigencia, tengan suscrito un contrato de inversión con el Estado al amparo de —entre otros— el régimen regulado por el artículo 5 de la Ley N° 27360, así como al amparo de cualquier otra norma emitida sobre el particular, **seguirán gozando de la recuperación anticipada del impuesto general a las ventas conforme al marco normativo vigente a la fecha de suscripción del contrato de inversión**, incluido el procedimiento para la ampliación de los listados de bienes, de corresponder. Sin embargo, se trata de una situación que debe ser acreditada.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

6.12. Finalmente, se concluye que el **referido decreto legislativo regula todos los aspectos que están previstos en la Ley N° 27360**, lo cual, incluso, ha sido ratificado mediante el Oficio N° 952-2013-MINAGRI-SG, de fecha veintidós de noviembre de dos mil trece, emitido por la Oficina de Secretaría General del Ministerio de Agricultura y Riego, en el que se reconoce la derogación tácita del artículo 5 de la Ley N° 27360, a razón del contenido del Decreto Legislativo N° 973, que, como se ha mencionado, establece el régimen especial (y único) de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas.

Sobre la derogación tácita regulada por el artículo I del título preliminar del Código Civil y su aplicación supletoria respecto a la derogación de normas tributarias

6.13. Como hemos manifestado, encontramos un problema de relevancia normativa que, también, nos lleva a tener que solucionar un problema de la premisa fáctica; puesto que, considerando el problema en la premisa normativa, el problema de calificación se presenta inmediatamente, y porque aparentemente el marco normativo que se invoca no establecería una regla precisa o expresa que dé una solución inmediata al caso concreto. Por ello, es importante realizar una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico para encontrar una solución justa a la premisa fáctica que aparentemente no tiene una regulación expresa.

6.14. Según el artículo I del título preliminar del Código Civil: “La ley se deroga sólo por otra ley. [...]”, derogación que puede ser de forma expresa o de forma tácita; así también se reconoce en doctrina⁸. La primera se refiere a aquella derogación que se produce por declaración expresa de la nueva ley, mientras que la segunda se produce cuando existe incompatibilidad entre la nueva ley y la

⁸ VIDAL RAMÍREZ, Fernando (2003). *Código Civil comentado por los 100 mejores especialistas*. Tomo I: Título preliminar. Derecho de las personas. Acto jurídico. Lima, Gaceta Jurídica; p. 220.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

anterior o cuando la nueva ley ha regulado íntegramente la materia desarrollada por la anterior ley.

6.15. En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 047-2004-AI/TC, del veinticuatro de abril de dos mil seis (fundamento jurídico 82), se estableció que el artículo I del título preliminar del Código Civil constituye una norma materialmente constitucional:

[...]
82. El artículo 103° de la Constitución establece que "[...] una ley sólo se deroga por otra ley". También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. **Las formas que puede asumir la derogación de una ley han sido precisadas por el artículo I del Título Preliminar del Código Civil.** Y si bien las disposiciones de dicho Título Preliminar tienen formalmente rango de ley, **en la STC N.° 2235-2004-AA/TC este Colegiado ha sostenido que algunas de ellas, como su artículo I, en realidad constituyen "normas materialmente constitucionales", puesto que su objeto es regular un aspecto vinculado con la creación y vigencia de las normas jurídicas estatales.** [...] [Énfasis nuestro]

De este modo, es particularmente importante remitirnos a lo desarrollado en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2235-2004-AA/TC, del dieciocho de febrero de dos mil cinco (fundamento jurídico 8:

[...]
8. Tribunal Constitucional, en diversas oportunidades, ha sostenido, sobre la base del **principio general de libertad, que el ser humano, en principio, es libre para realizar todo aquello que no esté prohibido en virtud de una ley, ni obligado de hacer aquello que la ley no manda.** En ese sentido, si bien las limitaciones a los derechos fundamentales sólo pueden establecerse respetando el principio de legalidad, la interpretación de una limitación legalmente impuesta, deberá además, realizarse en términos necesariamente restrictivos, encontrándose vedada la interpretación analógica, in malam partem, de las normas que restrinjan derechos.

Ese es el sentido general con el que debe entenderse el artículo 139°, inciso 9) de la Constitución, según el cual constituye uno de los principios que informan el ejercicio de la función jurisdiccional, pero también un derecho subjetivo constitucional de los justiciables, "El principio de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos".

En efecto, los alcances de dicho principio de inaplicabilidad por analogía de las normas que restrinjan derechos no han de entenderse restrictivamente como pertenecientes sólo al ámbito del derecho penal y procesal penal, sino como aplicables a todo ordenamiento jurídico, particularmente cuando con una medida limitativa de derechos el Estado intervenga en el seno del contenido constitucionalmente protegido de estos.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

*Los alcances del principio en referencia han sido desarrollados en diversas normas del ordenamiento jurídico; por ejemplo, en el artículo IV del Título Preliminar del Código Civil — **verdadera norma materialmente constitucional**—, según la cual “La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía”; también por el ordinal “a” del artículo 29° de la Convención Americana de Derechos Humanos, según el cual “Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: a) permitir a alguno de los Estados partes, grupo o persona [...], limitarlos (los derechos y libertades reconocidos en la Convención) en mayor medida que la prevista en ella”.
[...]*

[Énfasis nuestro]

De ahí que los alcances del artículo I del título preliminar del Código Civil deben considerarse aplicables en cualquier ordenamiento jurídico especial, debido a su rango constitucional.

6.16. Ahora bien, respecto a la aplicación supletoria del artículo I del título preliminar del Código Civil en el caso concreto, nos remitimos a la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que prevé que: “En lo **no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen**. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho” [Énfasis nuestro]. Esto es, la condición de la aplicación de normas no tributarias depende, en primer lugar, de la falta de regulación que contenga el código u otras normas tributarias, respecto a un aspecto en concreto; y, en segundo lugar, de que la norma tributaria no se oponga ni desnaturalice la regulación especial (tributaria).

6.17. La norma VI del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario regula la modificación y derogación de normas tributarias, estableciendo que estas: “[...] **sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior**. Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica” [Énfasis nuestro].

De este modo, si bien se establece únicamente la derogación expresa de las normas tributarias, dicha disposición debe concordarse en forma sistemática con la norma de rango constitucional contenida en el artículo I del título preliminar del Código Civil, que precisamente en consideración a sus alcances resulta aplicable en cualquier ordenamiento jurídico especial, incluso en materia tributaria, interpretación que es acorde con la norma VIII del título preliminar del Código Tributario sobre interpretación normativa⁹, y el precedente vinculante emitido por esta Sala Suprema en la Casación N° 6619-2021 Lima, que prescribe lo siguiente:

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

Por tanto, siguiendo esa línea de razonamiento, se advierte que la precitada norma VI no regula la derogación tácita de las normas tributarias, vacío que debe ser suplido —en aplicación de la norma IX del del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario— interpretando dicho aspecto con lo previsto en el artículo I del título preliminar del Código Civil, que termina por complementar la regulación tributaria.

⁹ **NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS**

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

6.18. Ahondando en la aplicación de la derogación tácita, reconocida por dicho dispositivo normativo, es pertinente precisar que existe vasta jurisprudencia emitida en instancia extraordinaria de casación. Citemos, por ejemplo, la **Casación N° 1700-98-Lima**, que en sus fundamentos jurídicos 4 a 7 señaló lo siguiente:

Cuarto. [...] Existe derogación tácita de una norma cuando a materia regulada en ésta es íntegramente regulada por la nueva norma.

Quinto. El Decreto Supremo N° 022-90-MIPRE sustituyó el régimen de depósitos establecido en el Decreto Supremo N° 033-88-TC un régimen de aportes obligatorios.

Sexto. En consecuencia, se produjo la derogación tácita de la norma citada.

Séptimo. Al derogarse el Decreto Supremo N° 022-90-MIPRE por el Decreto Supremo N° 042-91 no recobró vigencia el Decreto Supremo N° 033-88-1C en aplicación del tercer párrafo del artículo 1 del Título Preliminar del Código Civil.

Así también, la Casación N° 1729-2011 Lima, del veinticuatro de junio de dos mil trece emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, indica en los fundamentos jurídicos 9 y 10:

*Noveno. [...] Son tres los criterios esenciales que rigen la solución de antinomias normativas dentro del ordenamiento jurídico: i) jerarquía, ii) cronología y iii) especialidad. Y es que en efecto, si bien es cierto, en virtud a los alcances del denominado criterio cronológico, la ley norma posterior en el tiempo deroga a la anterior, según el aforismo *lex posterior derogat legi priori*, ello sólo es cierto cuando esta consecuencia es prevista expresamente en la nueva norma Jurídica —cláusula derogatoria concreta en la nueva norma— o cuando exista incompatibilidad entre ambas. Así, el artículo I del Título Preliminar del Código Civil prevé: “La derogación se produce por declaración expresa por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de esta es íntegramente regulada por aquélla”.*

*Décimo. Y es justamente en este extremo en el que la utilidad del principio de especialidad se hace más palmaria para el juzgado, pues en virtud a este se entiende que ante la colisión de una norma jurídica de carácter general y otra, de carácter específico, el operador debe preferir -por regla general- la aplicación de la segunda de ellas, justamente por ser esta la regla ideada singularmente por el legislador para normar un sector de la realidad que, aunque comprendido también dentro de los alcances de una norma de alcances más anchos, posee elementos que lo hacen merecedor de un tratamiento particular: *lex specialis derogat generali*.*

En esa misma línea está lo señalado en el considerando 220 del V Pleno Casatorio (Casación N° 3189-2012-Lima):

*La derogación tácita resulta de la incompatibilidad, contradicción o absorción, entre las disposiciones de la ley nueva y de la antigua. Este principio se deriva del aforismo romano: *lex posterior derogat priori*. Así, la incompatibilidad entre dos normas resulta de la imposibilidad de su aplicación concurrente. Este es el caso de los conflictos diacrónicos de*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

normas, el cual se soluciona con la aplicación de la ley posterior en el tiempo, en cuanto a su emisión; toda vez que no corresponde aplicar las dos normas al mismo tiempo.

6.19. De ahí que, habiéndose concluido que el Decreto Legislativo N° 973, efectivamente, reguló íntegramente el régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas que, en su oportunidad, fue regulado por la Ley N° 27360; y que el artículo I del título preliminar del Código Civil, que constituye una norma materialmente constitucional, es aplicable en materia tributaria, al no oponerse ni desnaturalizar las reglas establecidas en el norma VI del título preliminar del Código Tributario; esta Sala Suprema determina que el citado decreto legislativo derogó tácitamente la Ley N° 27360, motivo por el cual corresponde desestimar las causales casatorias de naturaleza material

6.20. Por último, se debe precisar que, en la audiencia de vista de causa, el abogado de la empresa recurrente argumentó que antes de la presentación de la solicitud de devolución (esto es, el trece de noviembre de dos mil quince), era beneficiaria del régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas regulado por el artículo 5 de la Ley N° 27360, y que a raíz de dicha solicitud la administración le quitó el beneficio que venía gozando. Al respecto, teniendo en cuenta los actuados, se advierte que lo alegado temerariamente por dicha parte no ha sido acreditado; así como también que este aspecto no ha sido cuestionado en instancia administrativa ni judicial. Por tanto, el propio dicho de la recurrente no es suficiente para rebatir el razonamiento lógico-jurídico expresado en la presente ejecutoria, por lo que se reafirma que, en este caso, correspondía que la empresa solicite acogerse al régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas con base en los requisitos previstos en el Decreto Legislativo N° 973.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

DECISIÓN

Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandante **Agrolmos Sociedad Anónima** el veintidós de diciembre de dos mil veintiuno (foja trescientos treinta).

SEGUNDO: NO CASAR la sentencia de vista contenida en la resolución número quince, del veintidós de noviembre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja trescientos dos), que confirma la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número diez, del trece de enero de dos mil veintiuno (foja doscientos treinta), que declaró infundada la demanda.

TERCERO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Agrolmos Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Burneo Bermejo.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA



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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 630-2022
LIMA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

LLLH/rpg