



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

TEMA: EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA

SUMILLA: De la literalidad del texto del artículo 168 del Código Tributario se verifica que la referida norma contempla la irretroactividad de las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones; del mismo texto normativo se aprecia que sus alcances se extienden a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución. Así, la Corte Suprema de Justicia de la República ha señalado que, cuando se hace referencia a sanciones que se encuentren en trámite, se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado mediante la notificación de los valores y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de sanciones en ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso la sanción fuere no pecuniaria o, en el caso de una sanción pecuniaria, cuando esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva. En consecuencia, en aplicación del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones tributarias benefician a los contribuyentes, en tanto las sanciones no se encuentren en trámite o ejecución de conformidad con los términos señalados en esta sentencia. Por lo tanto, en el presente caso, las resoluciones de multa son inaplicables, dado que éstas fueron dejadas sin efecto mediante los Decretos Legislativos N.º 1263 y N.º 1311. Asimismo, a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas, no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad la determinación de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

PALABRAS CLAVE: principio de irretroactividad de las normas tributarias, principio de retroactividad benigna, infracciones tributarias

Lima, dieciocho de mayo 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.º 10449-2022
LIMA

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del trece de abril de dos mil veintidós (folios 894-910 del expediente judicial electrónico¹) y el Tribunal Fiscal, mediante escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 872-882 del EJE), interponen recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós (folios 852-859 del EJE), que revoca la sentencia apelada, contenida en la resolución número diez, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 774-794 del EJE), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara fundada la demanda.

Antecedentes

Demanda

El uno de febrero de dos mil veintiuno, la empresa demandante **Cooperativa Agraria Cafetalera ACPC Pichanaki** interpuso demanda contencioso administrativa (folios 3-11 del EJE). Señaló las siguientes pretensiones:

Primera pretensión principal: Solicita que se declare la nulidad de las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal:

- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05640-5-2020, notificada el veintinueve de octubre de dos mil veinte, que confirma las Resoluciones de Intendencia de números 1350140002910/SUNAT, 1350140002911/SUNAT, 1350140002912/SUNAT y 1350140002913/SUNAT.
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05763-10-2020, notificada el cuatro de noviembre de dos mil veinte, que confirma la Resolución de Intendencia N.º 1350140002907/SUNAT.

¹ En adelante, EJE.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05765-10-2020, notificada el cuatro de noviembre de dos mil veinte, que confirma la Resolución de Intendencia N.º 1350140002906/SUNAT y N.º 1350140002908/SUNAT.

Segunda pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resoluciones de Intendencia N.º 1350140002906/SUNAT a N.º 1350140002908/SUNAT y de las Resoluciones de Intendencia N.º 1350140002910/SUNAT a N.º 1350140002913/SUNAT.

Tercera pretensión principal: Se declare la nulidad de las Resoluciones de Multa de números 131-002-0010207; 131-002-0010208; 131-002-0010259; 131-002-0010260; 131-002-0010291; 131-002-0010292 y 131-002-0010293, emitidas por la SUNAT.

Sostiene los siguientes argumentos en su demanda:

- a) En cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05640-5-2020, las respectivas resoluciones de multas fueron emitidas y notificadas el 19 de diciembre 2019, después de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1311, que modifica la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que deben quedar nulas en aplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, del numeral 5 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 y de los artículos 168 y 171 del Código Tributario, en aplicación del principio de retroactividad benigna, puesto que a la notificación de dichas resoluciones de multas ya no estaba vigente la infracción y sanción de declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria y que solo existía infracción cuando el declarar cifras y datos falsos afectara el pago de la obligación y afirma que queda claro que en sus declaraciones rectificatorias nunca se determinó obligación tributaria a pagar.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- b) Así, respecto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 05763-10-2020 y N.º 05765-10-2020, las respectivas resoluciones de multas fueron emitidas y notificadas el 26 de diciembre 2019, después de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1263, que elimina la infracción y sanción del numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, por lo que deben quedar nulas en aplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, del numeral 5 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, artículo 168 y del artículo 171 del Código Tributario, en aplicación del principio de retroactividad benigna.
- c) El Tribunal Fiscal no aplicó reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 2192-20 04-AA/TC y N.º 2050-2002-AA/TC), que establece que los principios del derecho penal establecidos en la Constitución Política del Perú son aplicables al derecho administrativo sancionador; siendo así, era de plena aplicación el principio de retroactividad benigna no sancionando la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que dicha resolución debe quedar nula de pleno derecho por vulnerar el principio de constitucionalidad, legalidad, debido procedimiento, derecho a la defensa, motivación, entre otros.

Contestaciones de la demanda

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 97-105 del EJE) con los siguientes fundamentos:

- a) El artículo 168 del Código Tributario ha previsto la irretroactividad de las normas tributarias sancionatorias sin excepción alguna, posición que guarda coherencia con lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, que solo reconoce la posibilidad de la aplicación retroactiva en materia penal y no así en materia tributaria.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- b) De otro lado, si bien mediante Decreto Legislativo N.º 1272 se reconoce la aplicación del principio de retroactividad benigna en materia administrativa, no obstante, ello no resulta aplicable en materia tributaria por el principio de especialidad.

- c) La quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311 estableció de manera expresa que lo dispuesto respecto a la retroactividad benigna en materia administrativa sancionatoria no resultaba aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria, puesto que esta se sujeta a los principios regulados en los artículos 168 y 171 del Código Tributario. Así, la derogación del numeral 5 del artículo 176 del referido código, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1263, no es aplicable para aquellas infracciones cometidas con anterioridad al 10 de diciembre de 2016, sino para aquellas cometidas a partir del 11 de diciembre de 2016, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N.º 1263.

El **Ministerio de Economía y Finanzas**, a través de su Procuraduría Pública, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda (folios 61-81 del EJE) con los siguientes fundamentos:

- a) En cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05640-5-2020, señala que con la presentación de las declaraciones rectificatorias queda evidenciado que la demandante determinó un menor saldo a favor que el establecido en sus declaraciones originales, pues, a la luz de la norma y el criterio del Tribunal Fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 12988-1-2009), se cometió la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, motivo por el cual, las Resoluciones de Multas números 131-002-0010207, 131-002-001008, 131-002-0010259 y 131-002-0010260 fueron emitidas conforme a ley.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- b)** De otro lado, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, por lo que dicha modificación no se encontraba vigente al momento de la comisión de las infracciones materia de autos, esto es, el 20 de octubre, 18 de noviembre, 18 de diciembre de 2015, y el 20 de enero 2016.
- c)** En cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal números 05763-10-2020 y 05765-10-2020, la demandante presentó más de una declaración rectificatoria en que consignó información distinta a la contenida tanto en la declaración original como en la primera y segunda declaración rectificatorias, al modificar las compras netas nacionales gravadas, las compras netas no gravadas internas, el saldo a favor del mes y el saldo a favor del periodo anterior; así queda acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, la que se determina en forma objetiva de acuerdo con lo establecido por el artículo 165 del mismo código.
- d)** El numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario fue derogado por el Decreto Legislativo N.º 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, por lo que el tipo infractor antes mencionado se encontraba vigente al momento de la comisión de la infracción materia de autos, esto es, el 09 de octubre 2015.
- e)** Respecto a la aplicación del principio de retroactividad benigna, señala que el artículo 168 del Código Tributario establece la retroactividad de las normas sancionadoras al disponer que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, por lo que lo pretendido por la demandante en este extremo carece de sustento.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- f) Asimismo, en cuanto al argumento de la demandante, vinculado a la aplicación del numeral 5 del artículo 248 de la Ley N.º 27444, refiere que la norma IX del título preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 774-794 del EJE), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La sentencia señaló los siguientes fundamentos:

5.11 De otro lado, la parte demandante sostiene que en aplicación del artículo 168 y 171 del Código Tributario y del principio de Retroactividad benigna, las resoluciones de multas son nulas, dado que a la notificación de ellas ya no estaba vigente la infracción y sanción de declarar cifras y datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria y que solo existía infracción cuando el declarar cifras y datos falsos implicara en el pago de la obligación; quedando claro que en sus declaraciones rectificatorias nunca se determinó obligación tributaria a pagar.

5.12 A lo señalado corresponde precisar que el artículo 103 de la Carta Magna establece: “[...] La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad [...]”. Así, el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece la irretroactividad de las normas sancionatorias, al señalar “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”.

5.13 De las normas mencionadas, se advierte que en materia tributaria está proscrita la retroactividad benigna, es así que en nuestro sistema jurídico rige el principio de Irretroactividad, así las normas tributarias rigen a futuro y no hacia el pasado; excepcionalmente, se permite la aplicación retroactiva de la norma sólo en materia penal, siempre que favorezca al reo; disposición que es concordante con lo dispuesto en el artículo III del título preliminar del Código Civil, es decir, la aplicación inmediata de la norma.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós (folios 852-859 del EJE), la Sexta Sala



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **revoca** la sentencia apelada, contenida en la resolución número diez, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 774-794 del EJE), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara **fundada la demanda**. La sentencia señaló los siguientes fundamentos:

OCTAVO. – *En el caso materia de autos, se advierte que a la fecha de entrada en vigencia el Decreto Legislativo 1263 (publicado el 10 de diciembre de 2016) no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculada a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176° del Código Tributario. En efecto, de la revisión del expediente administrativo se aprecia que las Resoluciones de Multa Nos. 131-002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293 recién se notificaron a la demandante vía buzón electrónico en fecha 23 de diciembre de 20194, es decir, casi 03 años después de la entrada en vigencia del citado Decreto Legislativo N° 1263.*

NOVENO.– *Asimismo, se advierte que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa Nos. 131131-002-0010207, 131-002-0010208, 131-002- 0010259, 131-002-0010260 fueron notificadas a la demandante a través de su buzón electrónico con fechas 18 y 20 de diciembre de 20195, es decir, aproximadamente 03 años después de la publicación del referido Decreto Legislativo 1311.*

DÉCIMO.– *En tal efecto, se colige que en aplicación del artículo 168° del Código Tributario, correspondía dejar sin efecto las Resoluciones de Multa Nos. 131131-002- 0010207, 131-002-0010208, 131-002-0010259, 131-002-0010260 y las Resoluciones de Multa Nos. 131-002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293, así como de los actos administrativos emitidos como consecuencia de dichos valores, debido a que la base legal que sustentaba tales infracciones fue dejada sin efecto mediante los Decretos Legislativos 1263 y 1311, dado que a la fecha de entrada en vigencia de los citados dispositivos normativos no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176° y en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Siendo que la Administración Tributaria, no ha precisado y menos acreditado la existencia objetiva de la emisión de los valores cuestionados; siendo el único medio tangible de acreditar su existencia, la notificación de los mismos con posterioridad a la vigencia de los dispositivos derogatorios.*

UNDÉCIMO. – *Por todo lo expuesto, se concluye que corresponde estimar la demanda y declarar la nulidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 05640-5-2020, 05763-10-2020 y 05765-10-2020, en tanto fueron emitidas en contravención a lo dispuesto en el artículo 168° del Código Tributario y por ende, incurrir en la causal de nulidad prescrita en el numeral 1 del Artículo 10° de la Ley N° 27444. Como consecuencia, corresponde ordenar al Tribunal Fiscal que emita nuevas resoluciones a través de las cuales declare la nulidad de las Resoluciones de Multa Nos. 131-002-0010207, 131-002-0010208, 131-002-0010259, 131-002-0010260 y Nos. 131- 002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293. Siendo que las denominadas segunda y tercera pretensiones principales (nulidad de las*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

resoluciones de intendencia y de multa) son procesalmente pretensiones accesorias, en atención a su dependencia directa de la pretensión principal, conforme a lo dispuesto en el artículo 87º del Código Procesal Civil.

Antecedentes administrativos

- a) La administración tributaria emitió a la **Cooperativa Agraria ACPC Pichanaki** las Resoluciones de Multa números 131-002-0010207, del 18 de diciembre de 2019; 131-002-0010208, del 18 de diciembre de 2019; 131-002-0010259, del 20 de diciembre de 2019; y 131-002-0010260, del 20 de diciembre 2019; por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculadas con las declaraciones juradas del impuesto general a las ventas de septiembre a diciembre de 2015.
- b) Asimismo, la administración tributaria emitió la Resolución de Multa N.º 131-002-010292, del 23 de diciembre de 2019, por la infracción del numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre la base de la declaración jurada presentada respecto al impuesto general a las ventas de marzo de 2015; y las Resoluciones de Multa de números 131-002-0010291, del 23 de diciembre de 2019; y 131-002-0010293, del 23 de diciembre de 2019; por la infracción del numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre la base de las declaraciones juradas presentadas respecto al impuesto general a las ventas de diciembre 2014 y julio 2015.
- c) La contribuyente interpuso recurso de reclamación contra las referidas resoluciones de multa. Asimismo, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Intendencias de números 1350140002911/SUNAT, del 30 de junio de 2020; 1350140002912, del 30 de junio de 2020; 1350140002910/SUNAT, del 30 de junio de 2020; 1350140002913, del 30 de junio de 2020; 1350140002907/SUNAT, del 26 de junio de 2020;



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

13501400002906/SUNAT, del 26 de junio de 2020; y 1350140002908, del 26 de junio de 2020.

- d) Contra las precitadas resoluciones de Intendencia, la contribuyente presentó recurso de apelación. Dicho recurso fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 5640-5-2020, del 13 de octubre de 2020, que resuelve acumular los procedimientos seguidos con los Expedientes de números 4851-2020, 4852-2020, 4862-2020 y 4870-2020 y confirma las Resoluciones de Intendencia de números 1350140002910/SUNAT, 1350140002911/SUNAT, 1350140002912/SUNAT y 1350140002913/SUNAT, del 30 de junio de 2020. Asimismo, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N.º 5763-10-2020, del 16 de octubre 2020, y la Resolución N.º 5765-10-2020, del 16 de octubre de 2020, mediante las cuales confirmó la validez de las resoluciones de Intendencia apeladas.

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fueron admitidos los recursos de casación —infracción normativa por vulnerar los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N.º 953; e inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú - principio de la irretroactividad de la Ley— concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las precitadas normas al revocar la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda— y, reformándola, declara fundada la demanda.

Causales procedentes del recurso de casación



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Mediante auto de calificación del veintiocho de junio de dos mil veintidós (folios 140-156 del cuadernillo de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), por las siguientes causales:

- a) Infracción normativa por vulnerar los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
- b) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario
- c) Infracción normativa por inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú

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

- a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N.º 953
- b) Infracción normativa por inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú - principio de la irretroactividad de la ley

CONSIDERANDO

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 10449-2022
LIMA

autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, 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”², 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, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las causales planteadas por la recurrente SUNAT

SEGUNDO. Infracción normativa por vulnerar los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

2.1. Para este fin, corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción se alega:

Constitución Política del Estado

Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

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

[...]

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

Código Procesal Civil

Juez y Derecho. -

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

Artículo 12.- Motivación de resoluciones

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

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

- a) La Sala Superior ha incurrido en una motivación inexistente en la medida que no se ha pronunciado sobre diversos argumentos planteados en el escrito de contestación y que se encontraban vinculados a la controversia.
- b) La Sala Superior no realiza un análisis de rango constitucional, no se ha pronunciado sobre la tesis de interpretación histórica en el escrito de contestación sobre el artículo 168 del Código Tributario; asimismo, no ha emitido un pronunciamiento respecto a la interpretación sistemática del artículo 168 del Código Tributario y el artículo 103 de la Constitución Política del Perú.
- c) Finalmente, la Sala Superior se limita únicamente a citar la Sentencia de Casación N.º 2448-2014 que no es precedente vinculante y asume una integración por argumento a contrario del artículo 168, como si fuera literal.

2.3. El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y que, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵.

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

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

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

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla,

⁴ **Código Procesal Civil**

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

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

⁵ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12.- 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.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.

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

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

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

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

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

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

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

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

2.11. En el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa procesal, la recurrente señala que la Sala Superior ha incurrido en una motivación inexistente en la medida que no se ha pronunciado sobre diversos argumentos planteados en el escrito de contestación y que se encontraban vinculados a la controversia. Asimismo, señala que la Sala Superior no realiza un análisis de rango constitucional y no se ha pronunciado sobre la tesis de interpretación histórica del artículo 168 del Código Tributario; indica también que no ha emitido un pronunciamiento respecto a la interpretación sistemática del artículo 168 del Código Tributario y el artículo 103 de la Constitución Política del Perú.

2.12. En el caso, la sentencia de vista en el séptimo considerando señala que en aplicación del artículo 168 del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario benefician a los contribuyentes en tanto no exista un procedimiento **en trámite o ejecución** que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción sujeta a modificación normativa:



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

[...] **SÉPTIMO.** – *Ahora bien, la demandante no cuestiona la comisión objetiva de las referidas infracciones, sino que exige que tales infracciones sean determinadas tomando en cuenta las modificaciones incorporadas por los Decretos Legislativos 1263 y 1311, remitiéndose para dicho efecto, a lo establecido en el artículo 168 del Código Tributario. En dicho contexto, el artículo 168 del Código Tributario dispone que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, **no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.***

Sobre el particular, en las RTF impugnadas, el Tribunal Fiscal señala que el término “trámite o en ejecución” previsto en el artículo 168° del Código Tributario, hace referencia a multas que aún no se encuentran pagadas, advirtiéndose que dicho razonamiento carece de asidero legal en tanto la redacción del artículo 168 del Código Tributario no condiciona la aplicación de dicha norma a la existencia del pago de la multa imputada.

Por el contrario, este Colegiado considera que en aplicación del artículo 168 del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones de carácter tributario benefician a los contribuyentes en tanto no exista un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de la infracción sujeta a modificación normativa. [...]

[Énfasis agregado]

2.13. Asimismo, la sentencia de vista concluyó que a la fecha de entrada en vigencia el Decreto Legislativo N.º 1263 (publicado el 10 de diciembre de 2016) no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario. Además, precisó que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo N.º 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario:

[...] Por tanto, a efectos de analizar los efectos en el tiempo de una norma que suprime o reduce una infracción de carácter tributario, este Colegiado considera necesario identificar si alguno de los procedimientos regulados en el artículo 112 del Código Tributario se encontraba en trámite o ejecución a la fecha en la que entraron en vigencia las modificaciones incorporadas a través de los Decretos Legislativos Legislativo 1263 y 1311.

OCTAVO. – *En el caso materia de autos, se advierte que a la fecha de entrada en vigencia el Decreto Legislativo 1263 (publicado el 10 de diciembre de 2016) no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculada a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176° del Código Tributario. En efecto, de la revisión del expediente administrativo se aprecia que las Resoluciones de Multa Nos. 131-002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293 recién se notificaron a la demandante vía buzón electrónico en fecha 23 de diciembre de 20194, es decir, casi 03 años después de la entrada en vigencia del citado Decreto Legislativo N.º 1263.*



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

NOVENO.– Asimismo, se advierte que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo 1311 (publicado el 30 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto se encuentra acreditado que las Resoluciones de Multa Nos. 131131-002-0010207, 131-002-0010208, 131-002-0010259, 131-002-0010260 fueron notificadas a la demandante a través de su buzón electrónico con fechas 18 y 20 de diciembre de 20195, es decir, aproximadamente 03 años después de la publicación del referido Decreto Legislativo 1311. [...]

2.14. Del análisis de lo señalado por la sentencia de vista, se evidencia que el colegiado superior sí se ha pronunciado sobre todos los argumentos vinculados a la controversia. Asimismo, ha emitido un pronunciamiento motivado respecto de la interpretación del artículo 168 del Código Tributario. Si bien la sentencia de vista no hizo referencia explícita al artículo 103 de la Constitución Política del Perú, se verifica que sí realizó el análisis del artículo 168 del Código Tributario de conformidad con los principios establecidos en el artículo 103 de la Constitución; la sentencia de vista concluyó que no era pertinente la aplicación de las sanciones en tanto en el presente caso no existía un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, con lo cual, podemos concluir que se ha cumplido con emitir una decisión debidamente sustentada.

2.15. Finalmente, la recurrente señala que la Sala Superior se limita únicamente a citar la Sentencia de Casación N.º 2448-2014 que no es precedente vinculante y asume una integración por argumento a contrario del artículo 168 como si fuera literal.

2.16. Con relación a este extremo alegado por la recurrente, se verifica que, en el fundamento primero de la sentencia recurrida, la Sala de mérito ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda. Asimismo, en el fundamento tercero, ha delimitado que la materia de controversia radica en determinar si corresponde sancionar a la demandante con las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Tributario, atendiendo a que dichas infracciones habrían sido dejadas sin efecto con la publicación de los Decretos Legislativos N.º 1263 y N.º 1311. Asimismo, en los considerandos cuarto, quinto y sexto de la sentencia de vista, se verifica el marco normativo aplicable, el análisis de la presentación de más de una declaración rectificatoria y el análisis de la comisión de la infracción de declarar cifras o datos falsos. Finalmente, en los considerandos séptimo, octavo, noveno, decimo y undécimo se advierte el análisis del caso concreto.

2.17. De lo antes expuesto, se verifica que el colegiado superior no solo se limitó a citar la Sentencia de Casación N.º 2448-2014 sino que también fundamentó su fallo en el análisis de los Decretos Legislativos números 1263 y 1311, para luego dejar sin efecto las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

2.18. De esta manera, es evidente que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de revocar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia del colegiado superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes; por tanto, corresponde declarar infundada la causal procesal denunciada.

Análisis de las causales sustantivas planteadas por los recurrentes SUNAT y Tribunal Fiscal

TERCERO. En cuanto a las infracciones normativas de carácter sustancial que denuncian los recursos interpuestos por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, se puede apreciar que las causales denunciadas son idénticas, por cuanto se encuentran referidas a la **inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del**



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Perú y a la interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario. Por lo tanto, a efectos de dotar de eficacia y claridad al presente pronunciamiento, este Tribunal Supremo analizará ambas infracciones normativas de manera conjunta.

3.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Constitución Política del Perú de 1993

Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho

Artículo 103.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas.

La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

La Constitución no ampara el abuso del derecho.

Texto Único Ordenado del Código Tributario

Artículo 168.- IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS

Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

3.2. Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, los recurrentes señalan lo siguiente:

- a) Desde el punto de vista constitucional, la finalidad de la aplicación penal benigna del artículo 103 no se refiere a empresas sino a la dignidad de la persona humana como su fundamento primordial, la misma que constituye una excepción al principio de irretroactividad de la aplicación de la ley.
- b) Para interpretar el artículo 168 del Código Tributario, el cual se refiere a la aplicación el tiempo de una norma tributaria que suprime o modifica las infracciones, se debe partir de la Constitución Política del Perú. Es así que, según el mandato del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, ninguna norma tributaria debe ser aplicada retroactivamente, aun



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

cuando se trate de una que, por suprimir o modificar las infracciones, pueda resultar más favorable al contribuyente.

- c)** El artículo 168 del Código Tributario debe ser interpretado de manera estricta, es decir, sin abrir la posibilidad a ningún supuesto de aplicación retroactiva de la ley, aun cuando esta ley, por derogar o modificar una infracción tributaria, pueda favorecer al contribuyente.
- d)** El constituyente opta por la teoría de los hechos cumplidos, para lo cual fija el deber de aplicar las normas a todos los supuestos que no se hubiesen concluido con la norma anterior, salvo en materia penal cuando favorece al reo y que no señala que se aplica en materia tributaria.
- e)** La Sala Superior ha interpretado erróneamente que la irretroactividad de las normas solo es aplicable cuando los contribuyentes se encuentran en un procedimiento en trámite o ejecución que tenga por finalidad determinar la comisión de infracción sujeta a la modificación normativa.
- f)** El artículo 168 del Código Tributario establece la irretroactividad de las normas sancionadoras y se aplica a infracciones en las que haya incurrido el contribuyente y que no hayan sido detectadas por la administración.
- g)** A las infracciones cometidas por el contribuyente correspondía que se le apliquen las infracciones reguladas en el momento de su comisión, ello sin considerar lo dispuesto posteriormente por los Decretos Legislativos N.º 1263 y N.º 1311, que dejaron sin efecto las infracciones en las que incurrió la demandante, tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y que en la actualidad ya no se encuentran vigentes.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

3.3. Antes de analizar las infracciones normativas señaladas por los recurrentes, esta Sala Suprema debe precisar los hechos relevantes del caso, los cuales han sido probados y no han sido cuestionados por las partes.

Infracciones por presentar más de una declaración jurada rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo - numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

- a) La empresa demandante presentó más de una declaración jurada rectificatoria por el IGV correspondiente a los períodos de diciembre del ejercicio 2014, así como por el IGV correspondiente a los periodos de marzo y julio del ejercicio 2015, tal como se evidencia a continuación:

Periodo	Declaración original	Primera rectificatoria	Segunda rectificatoria
12/2014	17/01/2015	02/09/2015	09/10/2015
03/2015	21/04/2015	03/09/2015	09/10/2015
07/2015	19/08/2015	04/09/2015	09/10/2015

- b) El numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, norma aplicable al caso por temporalidad, establecía que constituía infracción presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo tributario.
- c) Asimismo, de conformidad con la tabla I de infracciones y sanciones del Código Tributario, la citada infracción se sanciona con una multa equivalente al 30% de la unidad impositiva tributaria - UIT. Además, la nota 15 de la referida tabla agrega que la sanción se aplicará a partir de la presentación de la segunda rectificatoria y, que la sanción se incrementará en 10% de la UIT cada vez que se presente una nueva rectificatoria.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- d) De los hechos antes expuestos, se verifica que la comisión de la infracción se produjo con la presentación de la segunda declaración rectificatoria, es decir, el **9 de octubre de 2015**.
- e) El **11 de diciembre de 2016 entró en vigor** la primera disposición derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1263, la cual derogó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario.
- f) Con posterioridad, el **23 de diciembre de 2019**, la administración tributaria emitió la Resolución de Multa N.º 131-002-010292 por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Texto del Código Tributario, sobre la base de la declaración jurada presentada respecto al IGV de marzo 2015, y las Resoluciones de Multa N.º 131-002-0010291 y N.º 131-002-0010293 por la infracción del numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sobre la base de las declaraciones juradas presentadas respecto al IGV de diciembre 2014 y julio 2015.

Infracciones por declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria - numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

- a) La empresa demandante presentó declaraciones juradas rectificatorias por el IGV de los periodos comprendidos entre septiembre a diciembre del ejercicio 2015. Con dichas declaraciones rectificatorias determinó menores saldos a favor que los registrados en sus declaraciones juradas originales, tal como se evidencia a continuación:

Período	Declaración original	Declaración rectificatoria



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

09/2015	S/ (17,465)	(16,814)
10/2015	(19,139)	(17,475)
11/2015	(18,294)	(17,206)
12/2015	(20,158)	(19,101)

- b) De conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, vigente para el presente caso, antes de la modificación dispuesta mediante Decreto Legislativo N.º 1311, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, **que influyan en la determinación de la obligación tributaria**; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.
- c) Asimismo, de conformidad con la tabla I de infracciones y sanciones del precitado código, aplicable a personas y entidades perceptoras de rentas de tercera categoría, antes de la modificación dispuesta mediante Decreto Legislativo N.º 1311, la infracción antes señalada se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución. Asimismo, conforme a la Nota s/n de la citada tabla, la referida sanción no podrá ser en ningún caso menor al 5% de la unidad impositiva tributaria - UIT.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

- d) En el caso, la demandante incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en las fechas de presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, donde se determinó un menor saldo a favor de lo establecido en las declaraciones juradas originales: **20 de octubre de 2015, 18 de noviembre de 2015, 18 de diciembre de 2015 y 10 de enero de 2016.**
- e) El **31 de diciembre de 2016** entró en vigencia el Decreto Legislativo N.º 1311. Dicha norma modificó la redacción original establecida por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Este señalaba que la referida infracción se comete cuando se **declaran cifras o datos falsos que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria.** No obstante, a partir de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario solo se comete **cuando se presenta una declaración que contenga cifras o datos falsos que tengan incidencia directa en el pago de la obligación tributaria,** descartándose su aplicación cuando el error en la determinación no tiene incidencia directa en el pago del tributo.
- f) Con posterioridad a dichas fechas, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Multa N.º 131-002-0010207 y N.º 131-002-0010208, del **18 de diciembre de 2019;** y N.º 131-002-0010259 y N.º 131-002-0010260 del **20 de diciembre 2019,** por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculadas con las declaraciones juradas del IGV de septiembre a diciembre de 2015.

3.4. En el caso concreto, la recurrente denuncia la inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y la interpretación errónea del artículo 168 del Código Tributario.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

3.5. Con relación a las infracciones normativas alegadas, la primera radica en inaplicar a un hecho la regla que le corresponde⁹ y se puede presentar de dos maneras: en sentido positivo, vulnerando el alcance del precepto¹⁰, y en sentido negativo, por desconocimiento o inaplicación del mismo; la segunda consiste en darle a una norma un sentido distinto al que correctamente le corresponde. En ese sentido, corresponde identificar las premisas fácticas determinadas en la sentencia de vista, a efectos de establecer si a estas corresponde aplicarles el enunciado normativo cuestionado, y si la interpretación efectuada es la correcta, según corresponda.

3.6. En ese contexto, antes de ingresar en el análisis de la inaplicación de la disposición normativa en cuestión, y la interpretación cuestionada como errónea, esta Sala Suprema debe establecer que la aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini¹¹:

*Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Ürientamenti analitico-linguistici e teoría dell’interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dellinguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término «aplicación», especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los*

⁹ HITTERS, Juan Carlos (1984). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. La Plata, Librería Editora Platense; p. 276.

¹⁰ *Loc. cit.*

¹¹ GUASTINI, Ricardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid, CEPC; p. 249



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia.

3.7. De esta manera, la inaplicación de una disposición normativa como causal de casación implica la existencia de una disposición normativa (cuya fundamentación corresponde al recurrente) que debió ser aplicada por el órgano jurisdiccional para la solución del caso concreto. Esta norma, que eventualmente debió ser aplicada para resolver el caso, debe tener incidencia directa en la resolución recurrida; es decir, debe estar vinculada a la *ratio decidendi*.

3.8. De otro lado, con relación a la aplicación de las normas en el tiempo (principio de irretroactividad de las normas), en nuestro ordenamiento jurídico existen límites, tanto constitucionales como legales. Respecto de los límites constitucionales, el artículo 103 de la Constitución Política del Perú señala que “la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo [...]”.

3.9. Por su parte, el artículo 109 de la Constitución Política del Perú señala que: “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.

3.10. En el ámbito tributario, la vigencia de las normas se regula por el artículo X del título preliminar del Código Tributario en los siguientes términos:

NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

3.11. Conforme a la normativa antes expuesta, como regla, las normas rigen a partir del momento de su entrada en vigor y carecen de efectos retroactivos. Por tanto, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y consecuentemente el principio de aplicación inmediata de las normas. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “[...] nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes”¹².

3.12. De otro lado, con relación al ámbito de la aplicación temporal de las normas que supriman o reduzcan sanciones en materia tributaria, el texto del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece lo siguiente: **“Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”**.

3.13. Ahora bien, de la literalidad del texto del artículo 168 del Código Tributario se verifica que la referida norma contempla la irretroactividad de las normas tributarias que **supriman o reduzcan sanciones**; no obstante, del texto normativo se aprecia que sus alcances no se extienden a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en **trámite** o en **ejecución**. Así, la Corte Suprema de Justicia de la República ha señalado que cuando se hace referencia a sanciones que se encuentren **en trámite** se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado a través de la notificación de los valores y que se encuentran pendientes de resolución

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0606-2004-AA/TC, del veintiocho de junio de dos mil cuatro; fundamento jurídico 2.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de sanciones **en ejecución**, se refiere a la ejecución de la sanción en caso la sanción fuere no pecuniaria o, en el caso de una sanción pecuniaria, cuando esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva¹³.

3.14. En el caso concreto, se advierte que a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1263 (11 de diciembre de 2016) no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculado a la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En efecto, las Resoluciones de Multa 131-002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293 fueron notificadas mediante buzón electrónico el 23 de diciembre de 2019, es decir, casi 3 años después de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1263.

3.15. Asimismo, a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1311 (31 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculado a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto las Resoluciones de Multa de números 131-002-0010207, 131-002-0010208, 131-002-0010259 y 131-002-0010260 fueron notificadas a la demandante a través de su buzón electrónico con fechas 18 y 20 de diciembre de 2019, es decir, aproximadamente 3 años después de la publicación del referido Decreto Legislativo N.º 1311.

3.16. De los hechos antes señalados y en estricta aplicación del artículo 168 del Código Tributario, las Resoluciones de Multa de números 131-002-0010207, 131-002-0010208, 131-002-0010259, 131-002-0010260, 131-002-0010291, 131-002-0010292 y 131-002-0010293 son inaplicables, dado que dichas infracciones fueron dejadas sin efecto mediante los Decretos Legislativos N.º 1263 y N.º 1311, pues a la fecha de entrada en vigor de los citados dispositivos legales no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución que

¹³ Considerando noveno de la Sentencia de Casación N.º 2448-2014 Lima, del 15 de septiembre de 2016.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

tuviese como finalidad la determinación o cobro de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

3.17. El fundamento de lo antes expuesto radica en que “si luego de la comisión de la falta, el legislador considera suficiente una menor intervención gravosa sobre los bienes jurídicos de quien comete el ilícito, carece de sentido que el Estado siga sosteniendo la regla anterior en aras de la seguridad jurídica, cuando lo considera innecesario ya”¹⁴; pues no resultaría congruente que se aplique la ley más severa vigente al momento de la comisión, cuando es el propio legislador quien ha reconocido a través de una nueva norma lo innecesario que era sacrificar en determinada intensidad los bienes jurídicos de los ciudadanos; razonamiento que se encuentra en línea con lo establecido por el artículo 168 del Código Tributario.

3.18. Por tanto, la justificación de esta peculiar excepción al principio general de irretroactividad de las normas presupone esencialmente la existencia de dos normas legales distintas, que contengan a su vez tratamientos disímiles dados por el legislador a una misma conducta, la cual, en un primer momento, es reprochada por la ley con una sanción que, luego, es reducida o dejada sin efecto por una norma posterior.

3.19. En ese sentido, es la existencia de esta distinta valoración en el legislador sobre una misma conducta, más severa en un primer momento y más tolerante en la norma posterior, la que faculta al administrado a exigir que su caso sea resuelto por la administración —en tanto no exista pronunciamiento firme— con base en un juicio valorativo más actual que el legislador ha efectuado sobre la conducta realizada, en tanto, como es obvio, que este último juicio le sea más favorable; pues nada justifica que se imponga una sanción más severa a la que

¹⁴ MORÓN URBINA, Juan Carlos (2009). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Gaceta Jurídica; p. 712.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

actualmente el legislador considera proporcionada a su conducta, más aún, se le reproche un acto que ya no es considerado infracción.

3.20. En el caso, existe norma tributaria expresa que regula la excepción a la regla de irretroactividad de las normas tributarias, y está prevista en el artículo 168 del Código Tributario con relación a las infracciones que no estén en trámite o ejecución. Asimismo, a la luz del análisis efectuado respecto de lo resuelto por la Sala de mérito, estimamos que ha sido correctamente interpretada, tanto más si dicha aplicación (cuestionada como interpretación errónea) fluye del propio texto normativo; evidenciándose, por otro lado, que lo que pretende la recurrente es más bien su inaplicación, lo cual no corresponde.

3.21. De otro lado, la administración tributaria y Tribunal Fiscal señalan como argumento principal que el artículo 168 del Código Tributario debe ser interpretado de manera estricta, es decir, sin abrir la posibilidad a ningún supuesto de aplicación retroactiva de la ley, aun cuando esta ley, por derogar o modificar una infracción tributaria, pueda favorecer al contribuyente. Al respecto, se verifica que dicho argumento en realidad pretende la inaplicación del artículo 168 a sanciones que no se encuentren en trámite o ejecución lo cual es contradictorio con la literalidad de la norma. En efecto, de la aplicación estricta del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones tributarias benefician a los contribuyentes, en tanto las sanciones no se encuentren en trámite o ejecución de conformidad con los términos señalados en esta sentencia.

3.22. En línea con lo antes señalado, las resoluciones de multa cuestionadas en este proceso resultan inaplicables en tanto fueron dejadas sin efecto mediante los Decretos Legislativos N.º 1263 y N.º 1311. Asimismo, a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas, no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad la determinación de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

3.23. Asimismo, la administración tributaria señala que, del mandato del artículo 103 de la Constitución Política del Perú, ninguna norma tributaria debe ser aplicada retroactivamente aun cuando se trate de una que, por suprimir o modificar las infracciones, pueda resultar más favorable al contribuyente. Al respecto, si bien el artículo 103 de la Constitución Política del Perú únicamente contempla la retroactividad benigna de la norma en materia penal cuando favorece al reo, sin embargo, una interpretación sistemática de la Carta Fundamental nos debe conducir a incluir también a las sanciones administrativas tributarias que no se encuentren en trámite o ejecución de conformidad con el artículo 168 del Código Tributario.

3.24. En tal sentido, las normas tributarias que suprimen o reducen sanciones por infracciones tributarias son aplicables a los casos que no se encuentren en trámite o ejecución, como en el presente caso, resultando aplicable la excepción a la regla de irretroactividad de la norma tributaria, prevista en el artículo 168 del Código Tributario. Por lo tanto, no se evidencia la infracción normativa por **inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú**, así como tampoco la **infracción por errónea interpretación del artículo 168 del Código Tributario**.

3.25. De acuerdo con el análisis efectuado precedentemente, se concluye que resulta válida la aplicación de la excepción a la regla de irretroactividad de la norma tributaria prevista por el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y, en mérito de ello, corresponde que se aplique en favor de la demandante la modificatoria establecida en la primera disposición derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1263, norma que derogó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario y el Decreto Legislativo N.º 1311, norma que dejó sin efecto las multas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme a lo cual las causales denunciadas por los recurrentes SUNAT y Tribunal Fiscal resultan infundadas.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 10449-2022
LIMA

DECISIÓN

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

INFUNDADOS los recursos de casación presentados por los codemandados: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del trece de abril de dos mil veintidós (folios 894-910 del EJE), y Tribunal Fiscal, mediante escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 872-882 del EJE). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós (folios 852-859 del EJE). Por último, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la empresa Cooperativa Agraria Cafetalera ACPC Pichanaki contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.
SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

DELGADO AYBAR

LLAP UNCHON

TOVAR BUENDÍA

GCCH/dvss