

# PRECEDENTES VINCULANTES

*(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)*

Año XXXII / N° 1209

1

## PODER JUDICIAL

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

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N.° 546-2022**  
**LIMA**

**TEMAS:** TRATAMIENTO DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
 PLENA JURISDICCIÓN EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

**SUMILLA: Precedente vinculante:**

**4.2.1** En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, aprobado por el Decreto Supremo N.° 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF.

**4.2.2** De acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.° 006-2017-JUS.

**4.2.3** En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 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, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

**4.2.4** En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 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.

**PALABRAS CLAVE:** favorecimiento del proceso, impulso de oficio, informalismo, verdad material, derecho a probar, derecho de defensa, medio probatorio de oficio, efectiva tutela, plena jurisdicción

Lima, trece de abril de dos mil veintitrés

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

**VISTOS**

La causa número quinientos cuarenta y seis guion dos mil veintidós Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

## I. ASUNTO

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la empresa Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno (fojas trescientos quince del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, mediante resolución número diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta y ocho del EJE), que tiene el siguiente sentido: **i) Revoca** la sentencia apelada contenida en la resolución número trece, del veintiocho de junio de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y nueve del EJE), en el extremo que resolvió declarar fundada en parte la demanda, en consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; y, **reformándola, declara infundada** la demanda en dicho extremo. **ii) Confirma** la sentencia en el extremo que resolvió declarar improcedente la pretensión accesoria por la cual la demandante solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

### I.1. Antecedentes

#### I.1.1 Demanda

El once de septiembre de dos mil diecinueve, la empresa Nueva Moda Textil S.A.C. interpone demanda contencioso administrativa (fojas ochenta y cinco del EJE) contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando las siguientes pretensiones:

**Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A- 2019.

**Pretensión accesoria:** Solicita una indemnización de S/ 100,000.00 (cien mil soles con cero céntimos) señalando que el ajuste de valor que dio inicio a los trámites administrativos, que terminó administrativamente con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019, le viene causando daños y perjuicios económicos.

#### Fundamentos de la demanda

Sostiene la demandante que la Aduana Marítima generó duda razonable y se emitió el orden de depósito de garantía por el monto de US\$ 9,049.00 (nueve mil cuarenta y nueve dólares americanos con cero centavos), y se expidió el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-860, tras lo cual se elaboró la Liquidación de Cobranza N.º 118-2018-031757 por US\$ 8,924.00 (ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos). Agrega que al amparo del artículo 141 del Código Tributario reclamó el informe comprometiéndose a afianzar dicho reclamo, lo cual realizó presentando la Carta de Fianza N.º 10588728-0000 emitida por el Scotiabank por el importe de US\$ 8,924.00 (ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos), y la Aduana Marítima emitió un documento de aceptación de la carta fianza.

Señala que la Aduana Marítima infringió el artículo 140 del Código Tributario. Refiere que el Tribunal Fiscal amparó sus fundamentos en el hecho de que el importe de la carta fianza no incluía los intereses y no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura a su proveedor, y por ello confirmó la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018- 001392, que declaró infundado su reclamo de devolución por ajuste de valor.

Agrega que la Aduana Marítima debió notificarla para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación pero no lo hizo, y el Tribunal Fiscal no detectó esta omisión.

#### I.1.2 Contestación de demanda

##### De la SUNAT

La SUNAT señala que en el trámite de despacho de importación se generó duda razonable, la que fue confirmada y, por ello, se ajustó el valor declarado. La demandante presentó pruebas de manera extemporánea sin cumplir lo

dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario, por lo que no fueron evaluadas. Refiere además que la factura comercial no corresponde al precio realmente pagado o por pagar, porque el precio es incongruente con los documentos bancarios presentados y no cumple lo dispuesto en el literal a) del artículo 5 del Decreto Supremo N.º 186-99-EF. Además, en la solicitud de transferencia bancaria, la copia del vócher y el mensaje SWIFT se consigna como monto US\$ 7,920.00 (siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos), que no coincide con la factura comercial. Tampoco se ha presentado la nota de débito que pruebe el cargo en cuenta del monto transferido que exige el numeral 31 del Procedimiento INTA-PE 01.10A. Señala que no procede la solicitud de indemnización y, finalmente, solicita que la demanda sea declarada improcedente o infundada.

#### Del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal señala, sobre la procedencia del ajuste de valor realizado, que la demandante adjuntó documentación que incluye la Factura Comercial N.º AT174835CW y documentación bancaria, la que no coincide con la transacción, ya que acredita la transferencia por US\$ 7,920.00 (siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos), monto que difiere del consignado en la Factura Comercial N.º AT174835CW (US\$ 84,538.08). Posteriormente, mediante Expediente N.º 118-URD1062018-085323-6, presentó documentación bancaria adicional, referida al pago del precio de las mercancías; sin embargo, dicha documentación no resulta admisible, por haber sido presentada con posterioridad a la comunicación de la Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726 y fuera del plazo previsto por esta. Refiere que resultaba necesario que los medios probatorios fueran presentados dentro del plazo señalado en la notificación de duda razonable para que pudieran ser meritados; y señala que tampoco se verifica que el monto impugnado haya sido cancelado y esté garantizado, por lo que no resultan admisibles los medios probatorios. Indica que el mensaje SWIFT presentado mediante el Expediente N.º 118-URD106-2018-085323-6, con el cual la demandante buscaría acreditar el precio realmente pagado o por pagar, tiene fecha de emisión "20 de diciembre de 2017" - "Date: 20 December 2017", y que fue presentado el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, fuera del plazo de diez días hábiles, por lo que tampoco procede su evaluación en aplicación del citado criterio. Con respecto a la carta fianza que garantiza la deuda tributaria aduanera, refiere que el monto coincide con el de la liquidación de cobranza formulada, pero no consideró los intereses, por lo que no corresponde proceder con la evaluación de la documentación. Arguye que no se ha desvirtuado la duda razonable, lo que implica que no ha acreditado el pago a su proveedor extranjero ni su forma o condiciones, dentro del plazo previsto por la legislación vigente y otorgado por la administración, por lo que no se encuentra acreditado el precio realmente pagado o por pagar.

#### I.1.3 Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número trece, del veintiocho de junio de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y nueve del EJE), declara fundada en parte la demanda, en consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; e improcedente la pretensión accesoria, por la cual solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

#### Fundamentos:

a) Argumenta el *a quo* que, para determinar el valor en aduana, en aplicación del primer método de valoración (método del valor de transacción), se requiere tener información sobre el precio realmente pagado (que haya sido cancelado) o por pagar (que se encuentre pendiente de cancelación). La normatividad aduanera no exige que solo exista la cancelación total de la mercancía importada, sino lo que exige es la información respecto al pago total que se haya hecho o que se vaya a hacer. Si la factura comercial consigna el pago total y es anterior al requerimiento de la administración aduanera, entonces se está ante

- un **precio pagado**, pero si la fecha de cancelación es posterior al requerimiento, se estará ante un **precio por pagar** y la administración aduanera no podría solicitar que se acredite la cancelación de la factura comercial.
- b) Señala, con respecto a los hechos, que la empresa importadora Nueva Moda Textil S.A.C. numeró la Declaración Aduanera Mercancías N.º 118-2017-10-450589 con fecha trece de noviembre de dos mil diecisiete. Posteriormente, la administración aduanera, mediante Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, del veinte de noviembre de dos mil diecisiete, comunica a la empresa que ha establecido la duda razonable respecto al valor declarado y le requiere que presente la documentación que sustente el valor declarado en el plazo de cinco días. El veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, la empresa contesta y adjunta los siguientes documentos: **i)** Orden 10316, **ii)** solicitud de transferencia al exterior por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **iii)** vócher por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **iv)** mensaje SWIFT donde consta el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **v)** el Commercial Invoice N.º AT174835CW por el importe de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares con ocho centavos (US\$ 84,538.08), **vi)** aviso de llegada, **vii)** *bill of lading* donde consta el importe de dos mil doscientos dólares americanos con cero centavos (US\$ 2,200.00) por el flete con sello de "flete cancelado", **viii)** carta dirigida a la naviera adjuntando el cheque por el flete, y **ix)** copia del cheque.
- c) Con fecha dos de febrero de dos mil dieciocho, la administración aduanera, mediante Notificación N.º 118-2018-670, confirmó la duda razonable por señalar que la documentación financiera no acreditaba que el precio realmente pagado o por pagar se encuentre vinculado a la mercancía, ya que del mensaje SWIFT no se puede determinar el tipo de transacción realizada; que el monto transferido no corresponde al monto total de la factura comercial; y que el valor declarado no puede considerarse como precio realmente pagado o por pagar. Posteriormente, emite el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-8609, de **fecha ocho de febrero de dos mil dieciocho**, señalando que, en aplicación del tercer método de valoración, determinó tributos dejados de pagar en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 por el monto de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00) más intereses correspondientes, por lo que emitió la Liquidación de Cobranza N.º 2018-031757.
- d) El dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, la empresa interpuso reclamación presentando documentación adicional: **i)** la solicitud de transferencia al exterior por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), **ii)** copia del vócher por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), y **iii)** copia del mensaje SWIFT donde consta el pago de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08). Sin embargo, el reclamo fue declarado infundado y, sobre la documentación presentada, la administración señaló que no corresponde evaluarla, debido a que la carta fianza que garantiza la deuda tributaria aduanera contiene solo el monto de la liquidación de cobranza por la cantidad de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00), sin haberse considerado los intereses conforme al artículo 141 del Código Tributario. El Tribunal Fiscal confirmó lo resuelto por la administración aduanera.
- e) El *a quo*, realizando el análisis de los documentos, argumentó que la Factura Comercial N.º AT174835CW, expedida el once de setiembre de dos mil diecisiete, contiene el monto total a pagar por la cantidad de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08), que refleja el precio realmente pagado o por pagar. Fue emitida por el vendedor de la mercancía importada, no contiene borrones o enmendaduras, indica la fecha: veinte de octubre de dos mil diecisiete, el lugar de expedición: China, aparece el nombre del vendedor y su dirección, se lee el nombre y dirección del comprador, contiene la descripción de la mercancía, cantidad, precio unitario, precio total, moneda de transacción, lugar de entrega, condiciones de pago: depositar siete mil novecientos veinte dólares (US\$ 7,920.00) y el saldo de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08) dentro de los sesenta días posteriores de la llegada de la mercancía al Callao, banco del beneficiario, dirección del banco del beneficiario y código SWIFT, con todo lo cual cumple con los requisitos exigidos en el artículo 9 de la Resolución N.º 1684 y el artículo 5 del Decreto Supremo N.º 186-99-EF.
- f) Respecto a si la demandante, ante el requerimiento de la administración aduanera, debía acreditar la cancelación de la Factura Comercial N.º AT174835CW para aplicar el primer método de valoración, el *a quo* argumentó que la mercancía arribó al Callao el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, conforme el aviso de llegada 17/00000043, por lo que la cancelación debía realizarse el nueve de enero de dos mil dieciocho. Siendo así, la Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, que requiere a la demandante sustente el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589, fue emitida el veinte de noviembre de dos mil diecisiete, y la demandante presentó la factura comercial, la solicitud de transferencia por el importe de siete mil novecientos veinte dólares con cero centavos (US\$ 7,920.00), copia del vócher por el importe de siete mil novecientos veinte dólares con cero centavos (US\$ 7,920.00) y copia del mensaje SWIFT, donde constaba el importe de siete mil novecientos veinte dólares (US\$ 7,920.00), por lo que aún no había vencido el plazo acordado entre la demandante y el vendedor de la mercancía para cancelar la mercancía importada. Por tanto, se estaba ante un **precio por pagar** que se sustentaba con la Factura Comercial N.º AT174835CW. Por ende, la empresa con la documentación presentada acreditó que había cumplido con el primer pago de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) acordado en la factura comercial y si bien este monto difiere del precio total consignado en la referida factura, de ningún modo desvirtúa que se haya consignado en la factura comercial el precio total a pagar por la mercancía, y se denota más bien una falta de revisión y análisis por parte de la administración aduanera de la Factura Comercial N.º AT174835CW.
- g) Respecto a los medios probatorios en sede administrativa rechazados por la administración aduanera, consistentes en **i)** la copia de la solicitud de transferencia al exterior por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), del catorce de setiembre de dos mil diecisiete, tramitada a través del Banco Continental - BBVA, por no contar con firma o rúbrica del funcionario de la entidad bancaria; **ii)** copia del vócher; y **iii)** el mensaje SWIFT por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), por no haberse presentado copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta; argumenta el *a quo* que la solicitud de transferencia cumple con los requisitos previstos en el numeral 31 del Procedimiento INTA-PE 01.10A, el cual no establece como requisito que se cuente con firma o rúbrica de un funcionario de la entidad bancaria, además que la solicitud de transferencia cuenta con el sello de caja del Banco Continental - BBVA y la fecha de recepción de la solicitud, por lo que carece de razón desestimar este documento. En caso de duda por parte de la administración aduanera sobre los documentos presentados que sustentaban el pago, la SUNAT podía solicitar al banco la conformidad de la solicitud de transferencia conforme a las disposiciones del Código Tributario. En cuanto a la nota de débito, si

bien no fue presentada, sin embargo, adjuntó copia del *voucher* donde consta la transferencia del importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) a la cuenta de la vendedora, así como copia del mensaje SWIFT, donde aparece la transferencia del importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) a la cuenta de la vendedora, por lo que no se podía desestimar la valoración de estos documentos solo por no haberse presentado la nota de débito que iba a acreditar lo mismo; por ende, el Juzgado estima que la administración aduanera abdicó de su deber de valorar los medios probatorios presentados por la demandante a fin de buscar la verdad material, con lo cual vulneró el numeral 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS; así lo hizo también el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07398-A-2019, al confirmar lo resuelto por la administración.

- h) Respecto al artículo 141 del Código Tributario y los medios probatorios presentados en el recurso de reclamación, argumenta el *a quo* que en la Factura Comercial N.º AT174835CW se consignó el importe total de la mercancía por ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08) y dado que se hizo un primer pago por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) se debía cancelar el saldo de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08) a los sesenta días de la llegada de la mercancía al Callao. Habiendo arribado la mercancía el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, el término para cancelar el saldo era el nueve de enero de dos mil dieciocho, y la administración aduanera requirió a la empresa demandante que sustente el valor consignado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 mediante Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, del veinte de noviembre de dos mil diecisiete, por lo que no podía exigir la acreditación de la cancelación total de la factura cuando el plazo para su pago aún no había vencido, no siendo culpa de la demandante no presentar lo requerido por la administración. Posteriormente, el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, la empresa recurrente interpone recurso de reclamación adjuntando los siguientes documentos: i) copia de la solicitud de transferencia al exterior tramitada a través del Banco Continental - BBVA por el monto de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08), que consigna los datos del beneficiario; ii) copia del *voucher* del diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete por el monto de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), donde también aparecen consignados los datos del beneficiario; y iii) copia del mensaje SWIFT, donde aparece el monto transferido por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) a nombre del beneficiario, el veinte de diciembre de dos mil diecisiete. La demandante señaló que con los documentos presentados en la reclamación se acreditaba la cancelación total de Factura Comercial N.º AT174835CW. El *a quo* afirma que, en atención a lo que establece el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, correspondía que la administración aduanera evalúe los medios probatorios presentados, por cuanto no haberlos presentado cuando le fueron requeridos por Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726 no fue responsabilidad de la empresa sino que obedeció a que no contaba con dicha documentación, cumpliéndose con uno de los supuestos establecidos por la norma antes señalada para evaluar los medios probatorios extemporáneos. La administración aduanera prescindió de lo establecido en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, con lo cual incurrió en la causal de nulidad establecida en el numeral 2 del artículo 109 del acotado código, vicio en el que también incurre el Tribunal Fiscal con su Resolución N.º 07398-A-2019, que confirma lo resuelto por la administración aduanera.

#### I.1.4 Sentencia de vista

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, emite la sentencia de vista con resolución número diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno, que **revoca** la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró fundada en parte la demanda —en consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019—, y, **reformándola, declara infundada** la demanda en dicho extremo; y **confirma** la sentencia en el extremo que resolvió declarar improcedente la pretensión accesorio por la cual la demandante solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

#### Fundamentos:

- a) Argumenta la Sala Superior que los apelantes, Tribunal Fiscal y SUNAT, señalan, sobre los documentos presentados por la empresa, consistentes en la Factura Comercial N.º AT174835CW y la documentación bancaria, que esta última solo acredita la transferencia por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), lo cual difiere del monto consignado en la Factura Comercial N.º AT174835CW por ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08). Al respecto, argumenta la Sala Superior que la factura comercial que indica el monto total a pagar por la suma de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08) sería en dos armadas, la primera por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) y la segunda por setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), a ser cancelados dentro de los sesenta días posteriores a la llegada de la mercancía al Callao, pero la empresa demandante ha acreditado solo la transferencia de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), la que difiere de la cantidad de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08). Por eso, la autoridad aduanera durante el procedimiento de duda razonable requirió a la empresa que demuestre el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía; sin embargo, la empresa no acreditó haber pagado el valor consignado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 y que figura en la Factura Comercial N.º AT174835CW, por lo que correspondía que el Tribunal Fiscal mantenga lo señalado en la Notificación N.º 118-2018-670 y en el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-860, que confirmaron la duda razonable planteada por la administración aduanera, descartando la aplicación del método del valor de transacción de las mercancías importadas.
- b) La Sala Superior, respecto a la materia impugnada, argumenta que la notificación de la duda razonable se efectuó el veinte de noviembre de dos mil diecisiete; que el saldo del precio de la factura comercial asciende a setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) y sería pagado a sesenta días del arribo de las mercancías (nueve de noviembre de dos mil diecisiete), plazo que vencía el diez de enero de dos mil dieciocho; que la demandante no resolvió la duda razonable hasta un mes después de vencido el plazo de sesenta días; y que concluido el procedimiento de duda razonable la empresa presentó reclamación adjuntando la solicitud de transferencia por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), el *voucher* por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) y el mensaje SWIFT, que responden a la transacción de la segunda armada. Sin embargo, al haber presentado la documentación de forma extemporánea, adjuntó carta fianza por la suma de ocho mil novecientos veinticuatro dólares (US\$ 8,924.00), a fin de garantizar la deuda tributaria aduanera; aquel monto coincide con la Liquidación

de Cobranza N.º 118-2018-031757 emitida por el ajuste de valoración en aduanas efectuado por la administración aduanera, pero no incluye los intereses conforme lo exige el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por esta razón, para el colegiado superior deviene improcedente la presentación de la documentación y no corresponde su análisis. Afirma que si bien los medios probatorios presentados en el procedimiento de duda razonable responden a la primera transacción por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), y la llegada de la mercancía tenía como fecha el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, la empresa tenía hasta el diez de enero de dos mil dieciocho (sesenta días) para cancelar la segunda armada (setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos - US\$ 76,618.08) y presentar los documentos; no obstante, fueron presentados con el recurso de reclamación el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, a pesar de haberse transferido el saldo el veinte de diciembre de dos mil diecisiete, antes del vencimiento del plazo, como se encuentra corroborado con el mensaje SWIFT presentado extemporáneamente. En ese sentido, la empresa contaba con la documentación de la segunda armada antes de que la administración aduanera le notificara la confirmación de duda razonable y descartara el primer método de valoración con fecha dos de febrero de dos mil dieciocho, pero no presentó los documentos dentro de un plazo prudente y en la oportunidad que tuvo para presentar pruebas extemporáneas, y, además, no cumplió con el afianzamiento exigido por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que no es correcto lo afirmado por el *a quo* en el sentido de que correspondía que la administración aduanera evalúe los medios probatorios por cuanto su no presentación no se debió a la voluntad de la empresa.

### I.2 Delimitación del petitorio casatorio

**I.2.1** El tema principal que se trae a casación con relación a las infracciones normativas denunciadas es, en control de derecho, establecer si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

**I.2.2** Precisa además la recurrente que, dentro de la infracción normativa citada, se encuentra el tema materia de cuestionamiento, consistente en la inobservancia del debido procedimiento administrativo, al omitir otorgar plazo para subsanar y para la valoración de los medios probatorios extemporáneos que se consideren pertinentes. Por ende, se analizará si se ha dado cumplimiento a las normas denunciadas.

### I.3 Causal procedente del recurso de casación

Mediante auto calificatorio del doce de mayo de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno (fojas trescientos quince del EJE), por la siguiente causal:

#### a) Inaplicación de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

*La empresa sostiene que la Administración Tributaria, debió haberle notificado, que debía subsanar la garantía que cubre la Carta Fianza, por la suma dineraria faltante respecto de los intereses generados durante el Procedimiento de Duda Razonable, conforme a las normas señaladas; agregando a su denuncia, que en apelación el Tribunal Fiscal no advirtió esta omisión. Sostiene que en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, al presentar pruebas extemporáneas, reclamó el informe de determinación de valor, cumpliendo con presentar la*

*Carta Fianza N.º 10588728 emitida por el Scotiabank por el importe de ocho mil novecientos veinticuatro dólares (US\$ 8,924.00), sin embargo la Administración Aduanera señaló que el importe de la Carta Fianza no incluía los intereses y en consecuencia no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor, confirmando la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018-001392 que declaraba infundado el reclamo de devolución por ajuste de valor, infringiendo el artículo 140 del TUO del Código Tributario ya que la Aduana debió notificarlos para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación, esto es, subsanar el monto de la carta fianza, pero no lo hizo, amparando el Tribunal Fiscal dichos fundamentos.*

## II. CONSIDERANDOS

### 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 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", 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.

### Segundo: Análisis de la causal de naturaleza material

#### 2.1 Fundamentos de la denuncia

La empresa recurrente denuncia la infracción normativa por **inaplicación de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, bajo el sustento de que la administración tributaria debió notificarle que debía subsanar la garantía que cubre la carta fianza, por la suma dineraria faltante respecto de los intereses generados durante el procedimiento de duda razonable. Sostiene que en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al presentar pruebas extemporáneas, interpuso reclamación contra el informe de determinación de valor y cumplió con presentar la Carta Fianza N.º 10588728 emitida por Scotiabank por el importe de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00). Sin embargo, la administración aduanera señaló que el importe de la carta fianza no incluía los intereses y en consecuencia no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor, con lo cual confirmó la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018-001392, que declaraba infundado el reclamo de devolución por ajuste de valor. Así, en concepto de la recurrente, se infringió el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, ya que la administración debió notificarla para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación, esto es, a fin de subsanar el monto de la carta fianza, pero no lo hizo, y esto fue amparado por el Tribunal Fiscal.

Así pues, a fin de realizar el análisis correspondiente y emitir un pronunciamiento válido, es pertinente citar las disposiciones cuya infracción se alega:

**Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**

**Artículo 140.- Subsanación de Requisitos de Admisibilidad** La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite [...]. Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio [...].<sup>2</sup>

**Artículo 141.- Medios Probatorios Extemporáneos**

No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

**2.2 Del debido procedimiento**

**2.2.1** En ese sentido, iniciamos el análisis casatorio enfatizando que, conforme a lo expresado por la recurrente, el sustento principal reside en la inobservancia del debido procedimiento. Es preciso tener en cuenta que el derecho al debido proceso se encuentra protegido por la Constitución Política del Perú, inciso 3 del artículo 139, derecho que no solo tiene una dimensión estrictamente jurisdiccional sino que se extiende también al procedimiento administrativo, conforme lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00156-2012-POHC/TC<sup>3</sup>, cuyo fundamento 2 señala lo siguiente:

*Garantías mínimas del debido proceso*

*2. En reiteradas oportunidades el Tribunal ha precisado cuáles son las garantías del derecho al debido proceso reconocidas por la Constitución y conforme a los estándares en esta materia derivados del Derecho Internacional de los Derechos Humanos y, en particular, de las resoluciones de los organismos internacional de protección de los derechos humanos, especialmente las emanadas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, la Corte Interamericana).*

*Sobre este aspecto es necesario volver a destacar que las garantías mínimas del debido proceso deben observarse no solo en sede jurisdiccional, sino también en la administrativa sancionatoria, corporativa y parlamentaria. Así lo estableció la Corte Interamericana en la sentencia recaída en el caso del Tribunal Constitucional vs. Perú, de fecha 31 de enero de 2001, cuando enfatizó que “[s]i bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula Garantías Judiciales, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos” precisando que “el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a [l]os órdenes [civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter: corporativo y parlamentario] y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal.*

**2.2.2** El máximo intérprete ha señalado también, en la Sentencia N.º 8495-2006-PA/TC<sup>4</sup>, que el fundamento principal por el cual el debido proceso resulta aplicable a los procedimientos administrativos es que la administración pública se encuentra sometida a la Constitución y por ende a las garantías procesales que la Carta Magna reconoce a las personas, como aparece del fundamento 33 siguiente:

*33. El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional.*

**2.2.3** Además, es preciso considerar la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 06389-2015-PA/TC, en que reconoce al debido procedimiento como uno de los principios que forman parte del procedimiento administrativo, regulado en el artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, y por el cual se reconoce a los administrados el goce de los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, de tal manera que durante el procedimiento pueden exponer sus argumentos, ofrecer, producir y actuar pruebas, así como obtener una decisión motivada y fundada en derecho, como aparece del fundamento 8:

*8. [...] En ese sentido, el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo IV del Título Preliminar establece que el debido procedimiento es uno de los principios del procedimiento administrativo. En atención a este, se reconoce que “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho [...].”*

**2.2.4** En ese sentido, es pertinente indicar que el debido procedimiento es considerado como una garantía formal que deben respetar las partes de un procedimiento administrativo, ya que con ello no solo se garantiza que se cumplan todas las actuaciones procedimentales que el ordenamiento jurídico exige para la obtención de una decisión final válida, sino que, también, con dicha garantía, el administrado queda habilitado para hacer valer sus derechos inherentes a fin de salvaguardar su derecho a la defensa. Con ello, se cumple el procedimiento administrativo como tal, que dará lugar a una decisión que se apegue a los valores y principios sobre los que se estructura el ordenamiento jurídico.

**2.2.5** Ahora bien, es preciso señalar además que, en materia tributaria, la determinación de la deuda tributaria tiende a generar conflictos de intereses entre el Estado y el contribuyente, los mismos que deben ser resueltos dentro de un procedimiento tributario que tiene como finalidad cuestionar cierta decisión de la administración tributaria. En este marco, debe respetarse el derecho de defensa del administrado y el principio del debido procedimiento administrativo recogido expresamente en el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, aplicado en forma supletoria a los procedimientos tributarios regulados por el Código Tributario, que prescribe:

*Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo [...]*

*1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.*

*La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La*

*regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.*

**2.2.6** En ese sentido, los administrados dentro de un procedimiento administrativo pueden hacer uso de su derecho de defensa exponiendo sus argumentos y ofreciendo los medios probatorios que consideren convenientes para que sean analizados y puedan obtener una decisión fundada en derecho; y los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, principio que es aplicado supletoriamente en el procedimiento contencioso-tributario, que se encuentra conformado por dos etapas: la reclamación y la apelación, conforme al artículo 124<sup>o</sup> del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

**2.2.7** El contribuyente o deudor tributario directamente afectado por algún acto de la administración tributaria puede acceder a la primera instancia del procedimiento contencioso-tributario interponiendo el recurso de reclamación, conforme a lo previsto en el literal d) del artículo 92 del Código Tributario<sup>6</sup>; y podrá ejercer su derecho de defensa y subsanar requisitos de admisibilidad de acuerdo a lo señalado por el artículo 140 del Código Tributario, así como ofrecer medios probatorios que podrán ser admitidos conforme a las reglas previstas en el artículo 141 del mismo cuerpo legal, siendo una de ellas que no será admitido como medio probatorio el que, habiendo sido requerido por la administración tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido. No obstante, establece como excepción para su admisión i) que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa, o ii) que acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto, actualizado con los intereses.

**2.2.8** De acuerdo a lo expuesto, en atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional por el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario.

### **2.3 De los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material**

**2.3.1** En los procedimientos administrativos, las entidades administrativas gozan de la facultad de impulsar de oficio los procedimientos administrativos con la finalidad de esclarecer hechos que permitan llegar a la verdad material, en atención al principio de impulso de oficio previsto en el numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, que establece lo siguiente:

*1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.*

**2.3.2** En materia tributaria, esta facultad otorgada a los órganos administrativos se encuentra regulada en el artículo 126 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, que faculta a actuar pruebas de oficio para el mejor esclarecimiento de los hechos, como se aprecia de la disposición tributaria siguiente:

*Artículo 126°.- Pruebas de Oficio*

*Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver [...].*

**2.3.3** En atención a la institución de la prueba de oficio y al principio administrativo de impulso de oficio, aplicado

supletoriamente a las normas tributarias, en cualquier estado del procedimiento las autoridades administrativas tienen la facultad de ordenar de oficio las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos, debiendo analizar y valorar los medios de prueba que servirán de fundamento para su decisión; mandato que se encuentra estrechamente vinculado con el principio de verdad material, previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, que prescribe:

*1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas [...].*

**2.3.4** Es así que, en el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal, más aún si en los procedimientos existe una alta dosis de actividad probatoria, ya sea presentada por los administrados dentro o fuera del plazo correspondiente, o impulsados de oficio por la administración, debiendo entenderse, así, que la administración tiene la obligación de llegar a la verdad material. Es preciso tener en cuenta que la autoridad administrativa, al momento de resolver, debe actuar, sí, con base en el principio de legalidad, recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, pero también debe actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que le fueron conferidas. Asimismo, con base en el **principio de informalismo** regulado en el cuerpo legal antes citado, se puede dispensar a los administrados de cumplir con formalidades que puedan ser subsanadas dentro del procedimiento, en tanto y en cuanto no se afecten derechos de terceros o el interés público, conforme aparece del dispositivo siguiente:

*1.6. Principio de informalismo.- Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.*

**2.3.5** Al respecto, es de precisar también que en la Casación N.º 11434-2015 Cusco, del dieciséis de marzo de dos mil siete, emitida por la Primera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, se llega a la conclusión de que:

*En aplicación del principio de informalismo las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento [...].*

**2.3.6** En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que el artículo 84 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, establece como deberes de las autoridades en los procedimientos: “[...] 2. Desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley. 3. Encausar de oficio el procedimiento, cuando advierta cualquier error u omisión de los administrados, sin perjuicio de la actuación que les corresponda a ellos. [...] 6. Resolver explícitamente todas las solicitudes presentadas, salvo en aquellos procedimientos de aprobación automática”; corresponde que, dentro del debido procedimiento, se tengan en cuenta los principios antes desarrollados. Siendo así, se concluye que en aplicación de la interpretación de las normas procesales conforme al principio *pro actione*, la autoridad administrativa, a fin de salvaguardar el debido procedimiento

administrativo y la tutela procesal en materia administrativa, se encuentra obligada, de acuerdo a sus facultades, a emitir cualquier acto procesal que considere pertinente para llegar a la verdad material dentro del procedimiento, y, en aplicación del principio de impulso de oficio y/o del principio de informalismo, a efectuar las acciones que permitan, de ser el caso, integrar un medio probatorio de oficio, así este haya sido presentado extemporáneamente. Se debe precisar, no obstante, que no todo medio probatorio extemporáneo será incorporado de oficio, sino aquel que la autoridad administrativa considere necesario a fin de llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material.

**2.3.7** Así pues, de acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y de la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

#### **2.4 De las normas de la Comunidad Andina y la Organización Mundial del Comercio**

**2.4.1** En materia aduanera, tanto la Comunidad Andina como la Organización Mundial del Comercio han establecido normas respecto a la valoración aduanera. En ellas disponen que la administración aduanera solicite información adicional en casos de existir motivos para dudar del valor declarado de las mercancías importadas, y que ella debe impulsar el procedimiento administrativo con la finalidad de recabar medios de prueba que permitan determinar, sobre la base de una actuación probatoria, el real valor de la mercancía, evitando así que se imponga un impuesto sustentado en montos arbitrarios, como lo establece el artículo 14 de la Decisión 571:

*Artículo 14.- Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.*

**2.4.2** En tal sentido, la labor de la administración aduanera para determinar el valor en aduanas se orienta a realizar todos los actos necesarios que hagan posible la correcta determinación del primer método de valoración aduanera, y, en caso no sea factible emplear dicho método, la autoridad aduanera se encuentra obligada a asumir la responsabilidad de la valoración después de la importación. En este escenario, debe pronunciarse la administración señalando las razones por las cuales los argumentos y medios probatorios no lograron acreditar la determinación del valor en aduanas conforme al valor de transacción declarado por el contribuyente como base de cálculo del tributo aplicable a la importación, como lo dispone el artículo 15 de la Decisión 571:

*Artículo 15° Control del Valor en Aduana*  
*Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además*

*de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.*

#### **2.5 Actuación de la prueba en el proceso contencioso administrativo**

##### **2.5.1 Actividad probatoria y oportunidad de ofrecimiento de medios de prueba**

El Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, regula la actividad probatoria y la oportunidad de ofrecimiento de medios probatorios en los artículos 29 y 30, estableciendo lo siguiente:

##### *Artículo 29.- Actividad probatoria*

*En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. [...]*

##### *Artículo 30.- Oportunidad*

*Los medios probatorios deberán ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, acompañándose todos los documentos y pliegos interrogatorios. Se admitirán excepcionalmente medios probatorios extemporáneos, cuando estén referidos a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas [...].*

**2.5.2** En el proceso contencioso administrativo la finalidad no solo se limita a revisar la legalidad de los actos de la administración, sino que, además, permite otorgar tutela efectiva a los derechos de los administrados, mediante la figura de la plena jurisdicción, la que se encuentra regulada en el numeral 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que prescribe lo siguiente:

##### *Artículo 5.- Pretensiones*

*En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:*

**2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.**

La plena jurisdicción ha sido tratada por diversos autores. Así, Juan Monroy Gálvez<sup>7</sup> ha señalado que:

*Desde la perspectiva de la tutela jurisdiccional, el objeto del contencioso administrativo es dar tutela a los derechos e intereses jurídicamente protegidos del administrado y, también, a ejercer un control de legalidad sobre la actividad administrativa.*

Salas Ferro<sup>8</sup>, refiriéndose a la plena jurisdicción y a la restricción de la actividad probatoria, señala:

*Desde nuestro punto de vista, algunos de los aportes más importantes de la plena jurisdicción en el proceso contencioso tributario se manifiestan en relación a la prueba. A diferencia de lo que ordinariamente se entiende, en el sentido que la prueba se restringe a lo actuado en el procedimiento administrativo previo, la plena jurisdicción plantea el ofrecimiento y la actuación de todos los medios probatorios que coadyuven al conocimiento completo del conflicto de fondo y a la solución efectiva del mismo. En esa perspectiva, además de lo actuado en el procedimiento previo, las partes pueden ofrecer y actuar medios adicionales, incluso aquellos no presentados en sede administrativa. Adicionalmente a ello, si las particularidades del caso lo requieren, la plena jurisdicción autoriza que el juez pueda requerir de oficio los medios probatorios que considere idóneos para conocer los hechos, enjuiciar los*

*argumentos de las partes y resolver el conflicto de fondo sometido a su autoridad.*

**2.5.3** En atención a lo expuesto, el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, en el contexto de la plena jurisdicción, requiere ser interpretado de modo sistemático con los artículos 30, 31, 40 (numeral 2) de la mencionada ley, en concordancia con lo establecido por el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, a fin de cautelar el derecho a la prueba, como componente elemental del debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

**2.5.4** Respecto al debido proceso, Salmón y Blanco<sup>9</sup>, con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sobre el proceso, señalan que “es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia”, a lo cual contribuyen “el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”. En este sentido, dichos actos “sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho” y son “condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”.

**2.5.5** Cabe señalar que el derecho al debido proceso es un derecho fundamental que no solo goza de protección constitucional sino también de reconocimiento en el sistema regional de derechos humanos mediante el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha emitido pronunciamiento respecto a las garantías judiciales, precisando la extensión de estas garantías no solo en el ámbito judicial sino en cualquier procedimiento donde se decidan derechos de las personas<sup>10</sup>. Asimismo, conforme a las interpretaciones de la Corte y de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos:

*Las garantías del debido proceso se extienden a todo acto emanado del Estado que pueda afectar derechos. De esta forma, no se restringe ni a los procesos judiciales (pues incluye procedimientos administrativos de todo orden) ni a los procesos penales (la inserción de otras materias, como la laboral, civil, etcétera, es total).*

*La razón de ser de este derecho es precisamente rodear de salvaguardas fundamentales todo procedimiento en el que potencialmente se afectan derechos, más aún cuando la multiplicación de las funciones estatales determina qué aspectos centrales del patrimonio jurídico de los particulares (es decir, su conjunto de derechos y deberes) puedan verse alterados por la acción administrativa del Estado o por procedimientos que se encuentren bajo su supervisión.<sup>11</sup>*

**2.5.6** Por lo expuesto, acogemos lo sostenido por Huapaya Tapia<sup>12</sup> con relación al alcance del artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS:

*Como puede apreciarse, esta regla es propia de un proceso contencioso administrativo objetivo, nomofiláctico, pensado exclusivamente en la revisión del acto y no en la tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos. Este argumento olvida que nuestro proceso contencioso administrativo no es meramente revisor de actos, sino que permite también la tutela de plena jurisdicción, por medio de la cual se pueden reconocer u otorgar derechos a favor de quien demanda. Si esto es así, no tiene sentido restringir los medios probatorios que se puedan aportar para sustentar una pretensión de plena jurisdicción.*

**2.5.7** Como antecedente, señalemos también que esta Corte Suprema ha emitido pronunciamiento analizando el referido artículo 29, en la Casación N.º 8363-2021 Lima, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, vinculada a medios probatorios extemporáneos presentados en el procedimiento administrativo —en la etapa de reclamación— que no fueron analizados por los órganos administrativos, señalando que correspondía que el órgano jurisdiccional los valore a fin de cautelar el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

## 2.6 De la prueba de oficio en el proceso contencioso administrativo

**2.6.1** Con respecto a la prueba de oficio, el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, faculta al juez a ordenar la actuación de los medios probatorios adicionales que considere convenientes, cuando los ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción:

### Artículo 31.- Pruebas de oficio

*Cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción, el Juez en decisión motivada e inimpugnable, puede ordenar la actuación de los medios probatorios adicionales que considere convenientes.*

**2.6.2** Siguiendo a Huapaya Tapia<sup>13</sup>, este artículo permite que el Juez disponga pruebas adicionales de oficio, en el caso de que las ofrecidas por las partes e incluso las que estuvieran actuadas en el expediente administrativo, puedan resultar insuficientes en su búsqueda de formar su convicción, justamente para poder resolver con plena jurisdicción:

*Tiene dos ventajas notables. Una primera, propia de todo proceso, es que permite acercar al juez a la búsqueda de la verdad en el momento de resolver, sin tener que encontrarse constreñido por las limitaciones probatorias de las partes. Una segunda, vinculada a la primera, pero relacionada al diseño imperfecto de nuestro proceso contencioso-administrativo, es que esta disposición le permite al juez superar la restricción indebida a la actividad probatoria que consagra el artículo 29 del TUO de la LPCA.*

Acota Salas Ferro<sup>14</sup>, respecto a la prueba de oficio, lo siguiente:

*Si existen elementos probatorios (no aportados por las partes o no recogidos en el expediente administrativo) que por su contenido, pertinencia y utilidad son importantes para acreditar un hecho o resolver la controversia, resulta indispensable que el juez los incorpore de oficio al proceso sin dificultad alguna.*

**2.6.3** Cabe señalar que la sexta regla del Décimo Pleno Casatorio Civil<sup>15</sup>, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo, establece que, en vía judicial, el juez de primera o segunda instancia deberá analizar la pertinencia y relevancia, y evaluar la admisión oficiosa de los medios de prueba extemporáneos que no fueron admitidos por declaración de rebeldía, en los casos que fueron declarados formalmente improcedentes o en los que no haya mediado apelación. En ese sentido, por la mencionada regla vinculante, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a analizar la prueba relevante que no hubiese sido admitida a proceso para incorporarla de oficio; más aún si se tiene en cuenta lo ya desarrollado en el considerando 2.3 de la presente resolución, concerniente a los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, que también son de aplicación en la vía judicial.

## 2.7 Carga de la prueba

**2.7.1** En esa línea, resulta conveniente invocar el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, que señala:

### Artículo 32.- Carga de la prueba

*Salvo disposición legal diferente, la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión.*

*Sin embargo, si la actuación administrativa impugnada establece una sanción o medidas correctivas, o cuando por razón de su función o especialidad la entidad administrativa está en mejores condiciones de acreditar los hechos, la carga de probar corresponde a ésta.*

**2.7.2** Es decir que si bien la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos, en el proceso contencioso administrativo, por la naturaleza propia de la plena jurisdicción y en tanto una de las partes —la administración pública— tiene facultades exorbitantes y están en juego intereses que no son dispositivos sino de orden

público, se puede establecer en los casos de procedimientos sancionadores, cautelares o en función de la especialidad o de la entidad, que la carga de la prueba sea asumida por la misma administración. Esto entraña una responsabilidad mayor para el juzgador al evaluar estas situaciones, pero también para la administración al asumir la carga de la prueba o al evitar hacerlo durante el procedimiento administrativo, dado que la búsqueda de la verdad material para resolver un caso debe ser un deber de especial relevancia.

**2.7.3** La Corte Suprema de Justicia de la República, respecto a la inversión de la carga de la prueba, ha emitido numerosos pronunciamientos, señalando que le corresponde a la administración la carga de la prueba cuando está en mejores condiciones de acreditar los hechos, como lo analizan, entre otras, las siguientes Sentencias de Casación: 18265-2017 Lima, 8677-2015 Lima y 6392-2015 Lima, emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, y la Sentencia de Casación N.º 08291-2015 Lima, emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.

**2.7.4** Estas consideraciones respecto a la inversión de la carga de la prueba no quiebran la seguridad jurídica o el derecho de tutela que pueda ser invocado con ocasión del proceso judicial, dado que esas garantías se van a asegurar dentro del proceso contencioso administrativo, es decir, nos encontramos en una situación procesal diferente y frente a una autoridad independiente, y que justamente tiene como función, dentro del Estado de derecho y en el marco del proceso contencioso administrativo, impartir justicia con plena jurisdicción.

## 2.8 Apreciación judicial de la prueba

**2.8.1** El derecho a probar es un derecho fundamental con el que cuentan los sujetos procesales, por ser un componente elemental del derecho al debido proceso y que faculta a postular los medios probatorios que justifiquen sus afirmaciones en un procedimiento administrativo o proceso judicial, como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en el fundamento 3 de la Sentencia N.º 5068-2006-PHC/TC<sup>16</sup>:

*Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 5068-2006-PHC/TC*

*3. El derecho a probar es un componente elemental del derecho al debido proceso que faculta a los justiciables a postular los medios probatorios que justifiquen sus afirmaciones en un proceso o procedimiento, dentro de los límites y alcances que la Constitución y la ley establecen [...].*

**2.8.2** Asimismo, el derecho a probar obliga a los órganos jurisdiccionales a que las pruebas sean valoradas de forma razonada y con la debida motivación que en la sentencia les dé el mérito probatorio, como también lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el fundamento 15 de la Sentencia N.º 6712-2005-HC/TC<sup>17</sup>:

*15. Existe un derecho constitucional a probar, aunque no autónomo, que se encuentra orientado por los fines propios de la observancia o tutela del derecho al debido proceso. Constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa. Según este derecho, las partes o un tercero legitimado en un proceso o procedimiento, tienen el derecho a producir la prueba necesaria con la finalidad de acreditar los hechos que configuran su pretensión o defensa. Así, por ejemplo, el artículo 188º del Código Procesal Civil establece que los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado.*

En tal sentido, sobre la restricción de la actividad probatoria y la plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo, Salas Ferro<sup>18</sup> señala:

*En ese sentido, en relación al primer problema que genera el enfoque revisor, consistente en la restricción de la actividad probatoria a las actuaciones comprendidas en el expediente administrativo, la perspectiva de plena jurisdicción libera la actividad probatoria y permite que en el proceso se puedan ofrecer e incorporar diversos medios probatorios vinculados a la controversia, estén o no recogidos en el expediente administrativo.*

**2.8.3** En atención a los argumentos expuestos, se sostiene que, en el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque estos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba, se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluarán su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 (numeral 2), 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS; del derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; del artículo 148 de la Carta Magna; y considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

## 2.9 Del proceso contencioso administrativo y la plena jurisdicción

**2.9.1** Ahora bien, es preciso señalar que las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo son pasibles de revisión judicial por mandato constitucional, conforme al artículo 148<sup>19</sup> de la Constitución, que señala que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa; y, conforme lo prescribe el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, es finalidad de la acción contencioso administrativa el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, como aparece a continuación:

### *Artículo 1º Finalidad*

*La acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.*

**2.9.2** Queda por tanto en manos del juez realizar el control jurídico de las actuaciones administrativas, declarando la nulidad en caso de advertir algún vicio, conforme al numeral 1 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS. Sin embargo, el Juez no es solo un revisor de la legalidad, sino que también tiene la facultad de brindar efectiva tutela al administrado restableciendo el derecho cuando corresponda, pudiendo pronunciarse sobre el fondo del conflicto administrativo, conforme al numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS. La mencionada ley regula, pues, en el sistema contencioso administrativo, la **figura jurídica de la plena jurisdicción**, dirigida a brindar efectiva tutela a los administrados. Esta figura no puede ser utilizada indiscriminadamente o con la sola invocación, sino que se encuentra limitada cuando no se hubiera tramitado un procedimiento administrativo previo. En efecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia seguida bajo el Expediente N.º 005-2016-PCC/TC, en un caso en el

cual se enfrentaron el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial por sentencias emitidas por jueces que otorgaban permisos de pesca cuando la entidad competente para concederlos era el Ministerio de Producción, ha señalado que la figura de la plena jurisdicción se encuentra limitada cuando no se hubiera tramitado un procedimiento administrativo previo, por afectar la competencia de la autoridad administrativa, como aparece de sus fundamentos 80 y 81<sup>20</sup>:

*80. Siendo ello así, este Tribunal explicita que los jueces no son competentes para otorgar permisos de pesca, el derecho de sustitución de bodega, el límite máximo de captura por embarcación y, en general, diversos tipos de autorización, permisos o derechos que involucran o están relacionados con la explotación de recursos hidrobiológicos. De esta manera, si a través de procesos judiciales sin previo procedimiento administrativo se otorgan tales permisos o derechos, los jueces que así lo determinen estarían sustituyendo al Produce, titular de la competencia correspondiente de acuerdo con lo explicado previamente y, en ese sentido, estarían menoscabando una competencia del Poder Ejecutivo.*

*81. Cosa distinta es que, en el marco de un procedimiento administrativo, habiéndose agotado la vía administrativa, cuando la Administración hubiese incurrido en alguna eventual arbitrariedad, de conformidad con el artículo 148 de la Constitución y bajo la observancia de la Ley 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso-Administrativo, y modificatorias, el administrado tenga expedida la vía del proceso contencioso-administrativo para cuestionar cualquier presunta arbitrariedad de la Administración.*

**2.9.3** Es así que el Tribunal Constitucional limita la plena jurisdicción cuando no se haya seguido previamente un procedimiento administrativo, pero en el presente caso se ha seguido el procedimiento administrativo de duda razonable que culminó con la expedición de la resolución del Tribunal Fiscal, por lo que es correctamente aplicable lo previsto en el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso-Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

**2.9.4** Por tanto, de lo expuesto, se advierte que por la plena jurisdicción, el Poder Judicial, además de anular las actuaciones administrativas, también tiene la facultad de revocarlas, pronunciándose sobre el fondo del conflicto, sin tener que postergar la tutela al administrado cuando en el expediente el juez tenga todos los elementos para decidir, criterios que han sido asumidos por diversos autores, entre ellos Huapaya Tapia<sup>21</sup>, que señala lo siguiente:

*Es cierto que, en determinados casos, el juez no podría sustituir a la Administración en el otorgamiento del derecho correspondiente. Sucede así, por ejemplo, cuando en el expediente no se cuenta con la documentación necesaria para tomar una decisión debidamente informada. En estos casos es razonable que el juez declare la nulidad y ordene a la Administración que actúe las pruebas necesarias para que tome la decisión correspondiente. Sin embargo, en otros casos, en donde la información obra en el expediente, carece de sentido postergar la tutela del administrado, cuando el mismo juez tiene todo para decidir. Aquí el juez no puede limitarse a “controlar” la actuación de la Administración, sino que debe además otorgar el derecho correspondiente, brindando tutela jurisdiccional efectiva al administrado, con arreglo al artículo 139.3 de la propia Constitución, que es el fundamento de la plena jurisdicción en nuestro país al consagrar el derecho a la tutela judicial. De eso se trata la “plena jurisdicción” que consagra nuestra Ley del Proceso Contencioso Administrativo.*

A lo que se suma lo señalado por Espinoza-Saldaña, citado por Daniel Mendoza<sup>22</sup>:

*[...] el proceso contencioso administrativo en el Perú es de carácter subjetivo o de plena jurisdicción, ya que no se circunscribe a determinar si la administración pública actuó conforme a derecho o no, sino si en su quehacer respeta los derechos fundamentales de los administrados [...].*

**2.9.5** En ese sentido, la plena jurisdicción se activa cuando se cuente con el caudal probatorio necesario que permita al juez decidir sobre el fondo de la controversia, brindando de

esta forma efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados frente a las actuaciones de la administración pública, y dando cumplimiento así a la finalidad del proceso contencioso administrativo. Es de advertir que esta institución de la “plena jurisdicción” se encuentra regulada en el inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley del Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que prescribe:

#### *Artículo 5.- Pretensiones*

*En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:*

*2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.*

Finalmente, a decir de Salas Ferro<sup>23</sup>:

*[...] se puede concluir que el fundamento constitucional de la plena jurisdicción y de todo proceso contencioso administrativo que se estructura y desarrolla con base en este enfoque se encuentra en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución Política del Estado que consagra como derecho fundamental y piedra angular de la justicia al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.*

### **2.10 Principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo y la declaración de oficio de la plena jurisdicción**

**2.10.1** Es necesario resaltar que el principio de congruencia procesal aplicable en el procedimiento contencioso administrativo, por su naturaleza tuitiva y de plena jurisdicción, es más flexible que el principio de congruencia procesal propio del Código Procesal Civil, que es de naturaleza estricta, ya que alude a que el juez no puede ir más allá del petitorio de la demanda ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados, conforme lo previsto en el artículo VII<sup>24</sup> del título preliminar del Código Procesal Civil. Por el contrario, en el procedimiento especial —proceso contencioso administrativo—, la congruencia no puede ser concebida de manera estricta o rígida, ya que impediría que el juez especializado se involucre en el proceso y pueda ejercer la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Señala Huapaya Tapia<sup>25</sup>, respecto a la pretensión de plena jurisdicción, que el juez está completamente liberado del yugo de la congruencia procesal, y puede disponer todas las medidas que estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectados o denegados por la administración:

*Por su parte, en el numeral 2, el contenido de la sentencia estimatoria responde a una pretensión de plena jurisdicción. [...]*

*Insisto, importa bastante que en lo que respecta a esta pretensión comprender que el juez está plenamente liberado del yugo de la congruencia procesal: el juez puede disponer todas las medidas que discrecionalmente estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectado o denegados por la administración, lo cual implica que no se debe limitar a lo demandado, sino que se debe disponer lo que sea necesario para que el derecho denegado sea otorgado y el derecho afectado, sea reestablecido en su total plenitud.*

**2.10.2** Esto guarda relación con la Casación N.º 28121-2021- Lima<sup>26</sup>, que señala que el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se le debe otorgar en el proceso contencioso administrativo, que por su naturaleza tuitiva y de plena jurisdicción es más flexible.

**2.10.3** Si bien los accionantes, en la etapa postulatoria, no siempre invocan en la demanda como pretensión la plena jurisdicción, sin embargo, la mencionada Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, cuando se trata de sentencias estimatorias, habilita restablecer y/o reconocer la situación jurídica individualizada y la adopción de medidas necesarias para su ejecución, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, como así lo ha establecido el numeral 2 del artículo 40 de la acotada ley:

#### *Artículo 40.- Sentencias estimatorias*

*La sentencia que declare fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente:*

[...]

2. *El restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de cuantas medidas sean necesarias para el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda.*

**2.10.4** Por lo que no será necesario que la plena jurisdicción haya sido expresamente invocada en el petitorio de la demanda, sino que basta que, de los hechos expuestos y de los medios probatorios ofrecidos, el peticionario evidencie la vulneración de su derecho y pretenda su restitución o el reconocimiento de la situación jurídica, siempre que estos hechos hayan sido parte del debate procesal, a fin de evitar la vulneración de otros derechos y del principio de congruencia.

**2.10.5** En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el causal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos y dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso, conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, el numeral 2 del artículo 5 y el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

### Tercero: Solución al caso concreto

#### 3.1 Del procedimiento administrativo

**3.1.1** En el presente caso, se tiene que el contribuyente interpuso el recurso de reclamación acompañando medios probatorios extemporáneos, con lo cual dio inicio al procedimiento contencioso-tributario. Se advierte que la administración tributaria declaró infundada la reclamación y no evaluó los medios de prueba ofrecidos al señalar que no correspondía evaluarlos debido a que la carta fianza contenía solo el monto de la liquidación de cobranza por la cantidad de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00) y no los intereses respectivos, sin otorgar plazo para que el contribuyente pudiera subsanar tal omisión conforme lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario.

**3.1.2** El Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho al debido proceso está garantizado no solo en el proceso judicial sino también en el ámbito del procedimiento administrativo, a fin de que los administrados estén en condiciones de defender sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos, como aparece en los fundamentos 2 y 3 de la Sentencia N.º 4289-2004-AA/TC<sup>27</sup>:

*2. El Tribunal Constitucional estima oportuno recordar, conforme lo ha manifestado en reiterada y uniforme jurisprudencia, que el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo —como en el caso de autos— o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.*

*3. El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables, y, por tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto —por parte de la administración pública o privada— de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (Juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.).*

**3.1.3** En ese sentido, la administración aduanera no ha dado cumplimiento a las normas procesales tributarias,

al omitir otorgar a la contribuyente un plazo que posibilite la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme a lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario, y al recortar el derecho de la reclamante a poder defenderse con la aportación de pruebas; e incumplió las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procedimientos, incluidos los administrativos. Ha vulnerado así el derecho de defensa de la contribuyente y, como consecuencia de ello, ha vulnerado el debido procedimiento administrativo recogido en el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme al numeral 3 del artículo 139<sup>28</sup> de la Constitución Política del Perú. Dicha decisión ha sido amparada por el Tribunal Fiscal; por tanto, adolece de vicio de nulidad la resolución del Tribunal Fiscal, que confirmó lo resuelto por la administración aduanera.

#### 3.2 Valoración de la prueba

**3.2.1** La parte recurrente sostiene que, en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, presentó pruebas extemporáneas en el recurso de reclamación, que fue declarado infundado sin tener en consideración los documentos ofrecidos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor.

**3.2.2** Al respecto, de la revisión de los actuados, se tiene que la empresa importadora presentó la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 el trece de noviembre de dos mil diecisiete, y, ante la duda sobre la veracidad del valor declarado, la administración aduanera le notificó el inicio del procedimiento de Duda Razonable N.º 118-2017-14726 con fecha veinte de noviembre de dos mil diecisiete, otorgándole un plazo de cinco días hábiles para que presente la documentación que sustente el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía materia de valoración. La empresa, con fecha veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, presentó los documentos que acreditaban el pago de la primera armada, señalando respecto a la segunda armada que acordó con su proveedor que esta sería cancelada dentro de los sesenta días posteriores a la llegada de la mercadería al Callao; el arribo se produjo el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, por lo que tenía todavía plazo para cancelar hasta el nueve de enero de dos mil dieciocho y no era posible presentar los documentos de pago de la segunda armada dentro del plazo otorgado por la administración por no contar con los mismos.

**3.2.3** Se advierte por tanto que la omisión de presentar los documentos de la segunda armada en el tiempo oportuno se debió a causas no atribuibles a la contribuyente, y si bien el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF establece la regla de no admisión de los medios probatorios extemporáneos en los procedimientos tributarios, también establece como excepción dos supuestos para que sean admitidos, como se encuentra desarrollado en el numeral 2.2.7 de la presente sentencia. Así, los medios probatorios extemporáneos ofrecidos por la empresa importadora cumplen con el supuesto de la primera excepción para su admisión: "Que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa".

**3.2.4** En ese sentido, se advierte que la administración aduanera no ha realizado el respectivo análisis de los supuestos de admisibilidad de medios probatorios extemporáneos previstos en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, rechazando indebidamente los documentos, decisión que ha sido amparada por el Tribunal Fiscal; por lo que ambos órganos administrativos han vulnerado el derecho de la contribuyente a ofrecer medios probatorios y que estos sean admitidos y actuados dentro del procedimiento contencioso-tributario. Adolece, pues, de vicio de nulidad la resolución del Tribunal Fiscal, que confirma lo resuelto por la administración aduanera.

**3.2.5** Es preciso considerar que por los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, regulados en la Ley 27444, de aplicación supletoria al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, y en concordancia con el artículo 126 del acotado código<sup>29</sup>, que regula la prueba de oficio, la administración aduanera, en el procedimiento de

duda razonable, tenía la obligación de llevar a cabo todos los actos y recabar las pruebas necesarias que hicieran posible la correcta determinación del valor en aduanas de las mercaderías importadas, conforme al primer método de valoración aduanera, y en el procedimiento contencioso-tributario tenía la potestad de incorporar la prueba extemporánea —que fue rechazada indebidamente—, que por su evidencia y relevancia posibilitaba una apreciación conjunta y razonada de todas las pruebas a fin de determinar el real valor de la mercancía importada. Sin embargo, no lo hizo y emitió, por el contrario, el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-8609, del ocho de febrero de dos mil dieciocho, aplicando el tercer método de valoración, decisión que también ha sido amparada por el Tribunal Fiscal. De este modo, ambos órganos administrativos han vulnerado los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material.

**3.2.6** Así también, es pertinente indicar que, conforme a lo señalado precedentemente, la administración aduanera, al no cumplir con su obligación de realizar actos investigatorios a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible sean los correctos —en el procedimiento de duda razonable— y al no cumplir con incorporar de oficio la prueba extemporánea que indebidamente fue rechazada —en el procedimiento de reclamación—, vulnera también las normas de la Comunidad Andina.

### 3.3 En el proceso contencioso administrativo

**3.3.1** Es preciso considerar que, en el presente caso —vía judicial—, se advierte que en primera instancia fue admitido el expediente administrativo que fue ofrecido como medio de prueba por las partes demandadas SUNAT y Tribunal Fiscal, ello mediante auto de saneamiento contenido en la resolución número dos, del treinta de octubre de dos mil diecinueve, donde aparecen los documentos que, en sede administrativa, fueron ofrecidos como prueba por la recurrente junto con su recurso de reclamación, pero no fueron admitidos por la autoridad correspondiente, pese a que estos acreditaban el pago de la segunda armada y consecuentemente el valor de la mercancía importada. Se verifica que el expediente administrativo fue analizado y valorado por el Juez, pero la Sala Superior omitió hacerlo, indicando que no correspondía evaluar los medios probatorios extemporáneos por no haber sido presentados en el procedimiento administrativo dentro de un plazo prudente y en la oportunidad que se tuvo para presentarlos sino en el recurso de reclamación y sin cumplir con el afianzamiento, pronunciamiento que se aleja de los fines del proceso contencioso administrativo y de las garantías en el ejercicio del derecho a la prueba.

**3.3.2** En atención al derecho a probar, protegido por la Constitución, y contando la Sala Superior con todo el caudal probatorio, como es el expediente administrativo que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7398-A-2019, que contiene los documentos presentados por la empresa recurrente en el procedimiento de duda razonable —documentos que acreditaban el monto total del valor de la mercancía importada y el pago de la primera armada—, así como los documentos presentados en la etapa de reclamación —que acreditaban el pago de la segunda armada—; dicha instancia no cumplió con valorar estos medios probatorios y, al resolver la controversia, se limitó únicamente a señalar, respecto a las pruebas presentadas en reclamación, que la empresa contribuyente no había presentado los documentos dentro de un plazo prudente y que en la oportunidad que tuvo para presentar pruebas extemporáneas no cumplió con el afianzamiento exigido por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF; por lo que la Sala Superior omitió aplicar la doble exigencia a las pruebas que le son presentadas: la de no omitir la valoración de las pruebas aportadas por las partes procesales y que las pruebas sean valoradas motivadamente, como aparece en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 048-2005-PHC/TC:

8. [...] De lo cual se deriva una doble exigencia para el juez: en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con los criterios objetivos y razonables.

**3.3.3** En ese sentido, el *ad quem*, a pesar de contar con todo el caudal probatorio para emitir un pronunciamiento que otorgue tutela efectiva a los intereses y derechos del contribuyente, omitió su deber de valorar las pruebas admitidas en el proceso, con lo cual ha vulnerado el derecho a probar, el mismo que se encuentra protegido constitucionalmente por tratarse de un componente elemental del debido proceso, y no ha cumplido con realizar el control jurídico de las actuaciones de la administración pública ni otorgado la efectiva tutela al administrado. En consecuencia, ha vulnerado el derecho a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Por todo ello, el recurso de casación deviene **fundado**.

### 3.4 De la plena jurisdicción

**3.4.1** El órgano jurisdiccional, además de anular las actuaciones administrativas, por la plena jurisdicción, también tiene la facultad de revocarlas pronunciándose sobre el fondo del conflicto cuando tenga todos los elementos para formar decisión, sin tener que postergar la tutela de los derechos del administrado, conforme el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

**3.4.2** En el presente caso, si bien la parte recurrente no ha invocado como pretensión la plena jurisdicción, ello no es óbice para que no se le pueda otorgar la tutela efectiva de sus derechos e intereses, si, como se evidencia de los actuados, los hechos que sustentan el derecho material afectado han formado parte de la controversia, atendiendo además a la duración del procedimiento, que se inició el trece de noviembre de dos mil diecisiete, habiendo transcurrido más de cinco años sin que la contribuyente encuentre una solución definitiva al derecho afectado materia del proceso.

En este propósito, es pertinente mencionar lo señalado por Salas Ferro<sup>90</sup>:

*Finalmente, la plena jurisdicción garantiza al juez el uso de todas sus facultades y la adopción de todas las medidas necesarias para lograr la célere tramitación de los procesos y la solución oportuna de las controversias<sup>91</sup>*

**3.4.3** En el presente caso, cabe señalar que, de los hechos expuestos por las partes y del caudal probatorios analizado por el Juez Especializado, se tiene que la administración aduanera generó duda razonable sobre el valor de la mercancía importada y declarada, y no analizó los medios probatorios ofrecidos tanto en el procedimiento de duda razonable como en el procedimiento contencioso-tributario en la etapa de reclamación. Las partes procesales demandadas, SUNAT y Tribunal Fiscal, en las contestaciones de demanda, indicaron que la duda razonable generada fue confirmada y se ajustó el valor declarado, y que no fueron evaluadas las pruebas extemporáneas por no cumplirse con lo dispuesto en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF; asimismo, en sus respectivas contestaciones de demanda, ambas ofrecieron el expediente administrativo que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7398-A-2019, el mismo que fue admitido como medio de prueba mediante auto de saneamiento contenido en la resolución número dos, del treinta de octubre de dos mil diecinueve. Asimismo, en la sentencia de primera instancia se refiere como controversia lo siguiente:

#### Tercero: Cuestión en Controversia

*De acuerdo a lo alegado por la demandante y la parte demandada y a fin de determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019 debe verificarse si la decisión de la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal de descartar la aplicación del primer método de valoración – valor de transacción se encuentra arreglado a ley, y para ello se analizará si la demandante pudo acreditar en sede administrativa el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía importada consignada en la DAM N.º 118-2017-10-450589.*

Se puede apreciar que los órganos jurisdiccionales contaban con el caudal probatorio suficiente para determinar si se sustentaba la pretensión sujeta a tutela contencioso administrativa y que pudiera producir o no certeza respecto de los puntos controvertidos para fundamentar su decisión,

conforme a la finalidad de los medios probatorios prevista en el artículo 188 del Código Procesal Civil<sup>31</sup>.

**3.4.4** Como se advierte en el caso de autos, el Juez de primera instancia ha emitido valoración respecto a los medios probatorios ofrecidos por las partes procesales demandadas, señalando en la sentencia que el contribuyente ha sustentado el precio realmente pagado por la mercancía importada por el monto de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares con ocho centavos (US\$ 84,538.08), por lo que era de aplicación el primer método de valoración -valor de transacción. Señaló además que con los documentos adjuntados al recurso de reclamación se acreditó la cancelación total de la Factura Comercial N.º AT174835CW, por lo que no había razón para descartar la aplicación del primer método de valoración.

**3.4.5** El Juez especializado en lo contencioso administrativo ejerció su función como revisor de la legalidad, pero omitió cumplir el fin trascendente que también dispone su especialidad: dar tutela efectiva al contribuyente mediante la plena jurisdicción. Si bien valoró el causal probatorio, declaró solamente la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal, cuando debió pronunciarse sobre el fondo del asunto restableciendo el derecho de la contribuyente, de así estimarlo, conforme la facultad otorgada por el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

#### Cuarto: PRECEDENTE VINCULANTE

**4.1** En la presente sentencia, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales que sirvan de parámetros para casos similares, y que contribuyan a otorgar seguridad jurídica y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario y aduanero; por lo que esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedente vinculante en todas las instancias judiciales, de conformidad con el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que establece:

*Artículo 36.- Principios jurisprudenciales  
Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante [...].*

**4.2** Se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

**4.2.1** En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 "Ley del Procedimiento Administrativo General", aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

**4.2.2** De acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

**4.2.3** En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

**4.2.4** En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, "Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo", aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

#### IV. DECISIÓN

Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE:**

**PRIMERO: DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno.

**SEGUNDO: CASAR** la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno; actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia en el extremo que solo declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; en consecuencia, **DISPUSIERON** proceda el *a quo* a emitir el pronunciamiento de plena jurisdicción correspondiente, atendiendo a lo dispuesto en la regla vinculante contenida en el numeral 4.2.4. de la presente ejecutoria; y **CONFIRMARON** en lo demás que contiene.

**TERCERO: ESTABLECER** que las reglas señaladas en el considerando cuarto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación:

**4.2.1** En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 "Ley del Procedimiento Administrativo General", aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto

Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

**4.2.2** De acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

**4.2.3** En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

**4.2.4** En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el causal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, "Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo", aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

**CUARTO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Nueva Moda Textil S.A.C. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

- <sup>1</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- <sup>2</sup> Antes de la modificatoria por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1528, publicado el tres de marzo de dos mil veintidós.
- <sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00156-2012-PHC/TC (caso Tineo Cabrera), del ocho de agosto de dos mil doce.
- <sup>4</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 8495-2006-PA/TC (caso Ramiro De Valdivia Cano), del siete de agosto de dos mil ocho.
- <sup>5</sup> **Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**  
*Artículo 124.º - Etapas del Procedimiento Contencioso Tributario*  
*Son etapas del Procedimiento Contencioso Tributario:*  
a) *La reclamación ante la Administración Tributaria*  
b) *La apelación ante el Tribunal Fiscal*
- <sup>6</sup> **Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**  
*Artículo 92. - Derechos de los administrados*  
*Los administrados tienen derecho, entre otros a: d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código.*
- <sup>7</sup> MONROY, Juan (2023). *Las pretensiones en el procedimiento administrativo*. Lima, Palestra; p. 236.
- <sup>8</sup> SALAS, Percy (2021). *Proceso contencioso tributario. Análisis y práctica desde el enfoque de la plena jurisdicción*. Lima, Gaceta Jurídica; p. 117
- <sup>9</sup> SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima, PUCP; p. 24.
- <sup>10</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (2022). *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos N.º 12: debido proceso*. San José de Costa Rica, Autora; p. 4.
- <sup>11</sup> SALMÓN y BLANCO, op. cit., pp. 85-86
- <sup>12</sup> HUAPAYA TAPIA, Ramón (2019). *El proceso contencioso administrativo*. Lima, PUCP; p. 111.
- <sup>13</sup> *Ibidem*, p. 114.
- <sup>14</sup> SALAS, op. cit., p. 146
- <sup>15</sup> **Décimo Pleno Casatorio Civil**  
*4.2 Las reglas para el ejercicio de la prueba de oficio*  
*[...] Estas reglas bien pueden ser de aplicación supletoria a los ordenamientos procesales no penales (contencioso administrativo, proceso laboral, proceso constitucional y en asuntos de familiar), siempre que sean adecuadas a la búsqueda de la verdad y no sean contrarias a las reglas especiales que las regulan.*  
*Sexta regla: "Cuando el medio de prueba es extemporáneo o no fue admitido por declaración de rebeldía, el juez de primera instancia o segunda instancia deberá analizar su pertinencia y relevancia, y evaluar su admisión oficiosa; el mismo tratamiento debe darse al medio de prueba declarado formalmente improcedente y no haya mediado apelación."*
- <sup>16</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 5068-2006-PHC/TC (caso César Humberto Tineo Cabrera), de fecha quince de noviembre de dos mil seis; fundamento jurídico 3.
- <sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 6712-2005-HC/TC (caso Magaly Jesús Medina Vela y Ney Guerrero Orellana), del diecisiete de octubre de dos mil cinco.
- <sup>18</sup> SALAS, op. cit., p. 145
- <sup>19</sup> **Constitución Política del Perú**  
*Artículo 148. - Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.*
- <sup>20</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0005-2016-PCC/TC (caso de las Resoluciones Judiciales en Materia de Pesquería), del veinticinco de julio de dos mil diecinueve. <https://www.tc.gov.pe/jurisprudencia/2019/00005-2016-CC.pdf>
- <sup>21</sup> HUAPAYA TAPIA, Ramón (2019). "Los límites de la plena jurisdicción en lo contencioso administrativo a la luz de un reciente pronunciamiento del TC". <https://www.enfoquederecho.com/2019/09/19/los-limites-de-la-plena-jurisdccion-en-lo-contencioso-administrativo-a-la-luz-de-un-reciente-pronunciamiento-del-tc/>
- <sup>22</sup> MENDOZA, Daniel (2016). "La plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo". En *Administración Pública & Control*, N.º 25; p. 73. <https://www.el-terno.com/pdf/La-plena-jurisdccion-en-el-proceso-contencioso-administrativo.pdf>
- <sup>23</sup> SALAS, op. cit., p. 121
- <sup>24</sup> **Código Procesal Civil**  
*Artículo VII. - Juez y Derecho*  
*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.*
- <sup>25</sup> HUAPAYA TAPIA, El proceso..., p. 156

<sup>26</sup> Sentencia de Casación N.º 28121-2021-Lima, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional con Expediente N.º 4289-2004 (caso Blethyn Oliver Pinto), del diecisiete de febrero de dos mil cinco.

<sup>28</sup> **Constitución Política del Perú**

Artículo 139.- *Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...]*

3. *La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.*

<sup>29</sup> **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 126.- *Pruebas de Oficio*

*Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.*

<sup>30</sup> SALAS, *op. cit.*, p. 117

<sup>31</sup> **Código Procesal Civil**

Artículo 188.- *Los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones.*

J-2212681-1

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

**SENTENCIA  
CASACIÓN N.º 13745-2022  
LIMA**

**TEMA:** CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN EDUCACIÓN

**SUMILLA:** Precedente Vinculante

**5.2.1** La Ley N.º 29766 no tiene carácter de ley interpretativa, ni del Decreto Legislativo N.º 882 ni del Decreto Legislativo N.º 1087. Por lo tanto, la citada ley rige según lo prescribe el artículo 109 de la Constitución, esto es, según la regla constitucional de aplicación inmediata. Asimismo, al tratarse de una ley relativa a tributos de periodicidad anual, como lo es el Impuesto a la Renta, empezó a regir a partir del 01 de enero de 2012, en compatibilidad con lo prescrito por el artículo 74 de la Constitución. Por ello, es válido concluir que el crédito por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 no se encontraba vigente a partir del ejercicio 2012, toda vez que el plazo de caducidad a que se refiere la Ley N.º 29766 empezó a regir a partir de dicho ejercicio.

**5.2.2.** Asimismo, para el cálculo del crédito por reinversión en educación se deberá tener en cuenta la renta neta del ejercicio correspondiente.

**PALABRAS CLAVE:** crédito por reinversión en educación, principio de aplicación inmediata de la norma, interpretación errónea

Lima, veintitrés de mayo de dos mil veintitrés

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

**VISTOS**

La causa número trece mil setecientos cuarenta y cinco, guion, dos mil veintidós, Lima; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (Presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

**I. ASUNTO:**

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, los recursos de casación interpuestos por: (1) el representante legal de la empresa JOHN VON NEUMANN SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, mediante escrito de fecha quince de marzo de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos ochenta y dos del Expediente Judicial Electrónico - EJE), y, (2) el representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, mediante escrito de fecha dieciséis de marzo de dos mil veintidós (fojas seiscientos catorce

del EJE), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución número quince de fecha veinticinco de febrero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cuarenta y ocho del EJE), que **confirma** la sentencia apelada emitida mediante resolución número diez de fecha veintinueve de septiembre de dos mil veintiuno (fojas doscientos sesenta del EJE), que declaró **fundada en parte** la demanda, en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197, que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido. En consecuencia, declara: **1.** Nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05441-5-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197. **2.** Nula la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido; e **infundada** en los demás extremos de la demanda.

**I.1. ANTECEDENTES**

**I.1.1 DEMANDA:**

Con fecha dos de octubre de dos mil diecinueve, la empresa demandante JOHN VON NEUMAN SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la SUNAT (fojas setenta y nueve del EJE), formulando las siguientes pretensiones:

**Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05441-5-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve (fojas diecisiete del EJE), que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 1150140002121/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N.º 112-003-0014831, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, y la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197, girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**Primera pretensión accesoria:** solicita se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 1150140002121/SUNAT, que declara fundada en parte la reclamación.

**Segunda pretensión accesoria:** solicita la nulidad de la Resolución de Determinación N.º 112-003-0014831 y la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197.

En ese sentido, solicita se mantenga a su favor el crédito tributario por reinversión en educación aplicado contra el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, toda vez que las normas que regularon este crédito rigieron hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis (ejercicio siguiente a la publicación de la Ley N.º 30512).

**Fundamentos de la demanda**

La demandante sustenta su demanda en los siguientes fundamentos:

**1.** La promotora del Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado John Von Neumann, reconocido y autorizado para su funcionamiento como tal, a través de la Resolución Ministerial N.º 951-91-ED y 619-92-ED, en base al Decreto Legislativo N.º 882, aplicó a su favor el crédito tributario por reinversión en la educación, no obstante, el Tribunal Fiscal y la SUNAT, consideran indebidamente que este beneficio solo rigió hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil once, a tenor de lo dispuesto en la Ley N.º 29766, desconociendo que dicho beneficio recién fue derogado expresamente –para los Institutos de Educación Superior– a partir del ejercicio dos mil diecisiete por la Ley N.º 30512. Agrega que la Ley N.º 29766 no resulta aplicable al presente caso, por ser inconstitucional al vulnerar el principio de irretroactividad de las normas tributarias, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 4700-2011-PA/TC.

**2.** El crédito por reinversión en educación tiene vigencia ilimitada en el tiempo, tal y como se señala en los Fundamentos 13, 14 y 22 de la referida Sentencia N.º 4700-2011-PA/TC 1, mediante el cual se estableció que el crédito “seguía vigente en la actualidad”, toda vez que tiene finalidad promocionar la inversión en educación, que es un derecho fundamental y un servicio público, que el Estado tiene el deber de garantizar. Dicho criterio de la vigencia permanente de este beneficio del sector educativo fue sustentado por el

propio Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 13043, del cuatro de agosto de mil novecientos setenta y siete.

3. Si bien la precitada Sentencia N.° 4700-2011-PA/TC no constituye precedente vinculante, también tiene fuerza vinculante respecto de los órganos jurisdiccionales, en consecuencia, nuestra empresa debe recibir un tratamiento idéntico al criterio en el cual se sustenta la STC recaída en el Expediente N.° 4700-2011-PA/TC (Caso UAP).

4. Agrega que presentó sus proyectos de reinversión en la educación ante las oficinas del Ministerio de Educación, siendo éstos admitidos por dicho ente, otorgándose automáticamente el beneficio de la aplicación del crédito tributario, por lo que adquirieron la condición de "firmes", y no cabe ahora que la SUNAT (entidad no competente) pretenda desconocer dicho beneficio.

5. Por otro lado, sostiene que en su caso no hay tributo omitido por pagar (sino saldo a favor), por ende, no se le debe aplicar la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en virtud de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N.° 1311 (vigente desde el primero de enero de dos mil diecisiete) que regula el principio de retroactividad benigna que también aplica en materia sancionadora administrativa tal como lo dispone el artículo 168 del Código Tributario y la Sentencia de Casación N.° 2448-2014-LIMA.

### I.1.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad Sunat contesta la demanda mediante escrito de fojas ciento treinta y nueve, señalando principalmente que como resultado del procedimiento de fiscalización llevado a cabo por el Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, reparó el crédito tributario por reinversión en educación considerado por la empresa demandante en la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, emitiendo como consecuencia, la Resolución de Determinación N.° 112-003-0014831 y la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La Administración Tributaria indica que durante el referido procedimiento de fiscalización tributaria emitió el Requerimiento N.° 1122170000671, en cuyo punto número 1, solicitó a la empresa que sustente por escrito, en forma documentada y con base legal, su derecho a la utilización del crédito tributario por reinversión en educación consignado en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del año dos mil doce ascendente a ciento veinticinco mil ochocientos cuarenta y un soles (S/ 125,841.00), a que se refiere el artículo 13 del Decreto Legislativo N.° 882, al considerar la entidad tributaria que el mencionado crédito tributario no se encontraba vigente en el ejercicio fiscalizado, por lo que no le correspondía utilizarlo.

Sostiene que el crédito tributario por reinversión en educación creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.° 882 tuvo su vigencia desde el ejercicio de mil novecientos noventa y siete hasta el ejercicio dos mil ocho, en mérito a lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.° 1087, en que el legislador reconoció la vigencia de dicho crédito tributario y a lo dispuesto por el artículo único de la Ley N.° 29766, que dispuso la caducidad del referido crédito, precisando la vigencia del mismo hasta el ejercicio en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N.° 1087, esto es, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil ocho.

Afirma la Administración Tributaria que con la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el reparo vinculado al crédito por reinversión, amparándose en una sentencia que como según el colegiado administrativo argumenta, constituye doctrina jurisprudencial vinculante, efectuando control difuso respecto de Ley N.° 29766.

El Tribunal Fiscal contesta la demanda mediante escrito de fojas ciento setenta y cinco del EJE, señalando que, en el presente caso, la materia de reparo es la aplicación del crédito por reinversión en la educación en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, esto es, cuando la Ley N.° 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, derogó dicho beneficio por lo que no podía ser aplicado en la determinación del Impuesto a la Renta del Ejercicio dos mil doce, resultando arreglado a ley que la Administración desconociera su aplicación, y que el Tribunal Fiscal confirme la Resolución de Intendencia N.° 1150140002121/SUNAT de treinta de abril de dos mil dieciocho.

Afirma el Tribunal Fiscal que los argumentos de la accionante dirigidos a establecer que el crédito por reinversión

en educación se encontraba vigente para ser aplicado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce resultan equivocados, dado que de acuerdo a la Doctrina Jurisprudencial contenida en la Sentencia del dos de junio de dos mil dieciséis emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.° 02053-2013-PA/TC, es que el Tribunal Fiscal concluyó que es a través del artículo único de la Ley N.° 29766, que el legislador -en el ejercicio de su potestad legislativa en materia tributaria- puso de manifiesto de forma expresa la derogación del anotado beneficio, disposición que si bien no tenía efectos retroactivos, desplegó sus efectos respecto de los ejercicios posteriores a su entrada en vigencia (ya no podía ser aplicado a partir del ejercicio dos mil doce), como es el caso del ejercicio materia de la presente demanda. Concluye el Tribunal Fiscal que el crédito por reinversión en educación ya no se encontraba vigente para ser aplicado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, por lo que la demanda carece de sustento fáctico y legal.

Refiere que la interpretación contenida en la STC 2053-2013-PA/TC, constituye doctrina jurisprudencial vinculante para todos los jueces y tribunales, en concordancia con lo establecido por el artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional. Por ello, afirma el Tribunal Fiscal, en su calidad de tribunal administrativo, que se encuentra vinculado por los preceptos esgrimidos por el supremo intérprete de la Constitución en la citada sentencia y obligado a observar estrictamente lo previsto en ella.

En cuanto a la Resolución de Multa N.° 122-002-0010197, señala que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustenta en el reparo por desconocimiento del crédito tributario por reinversión en la educación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 que dio lugar a la Resolución de Determinación N.° 112-003-0014831.

El numeral 1 del artículo 178 del T.U.O. del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, dispone que constituye infracción tributaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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.

En tal sentido, siendo que la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197, se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N.° 112-003-0014831, el que ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal, procede igualmente confirmar la citada resolución de multa.

### I.1.3 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número diez de fecha veintinueve de setiembre de dos mil veintuno (fojas doscientos sesenta del EJE) que declara **fundada en parte** la demanda, en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197 que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido. En consecuencia, declara: 1. Nula la RTF N.° 05441-5-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197. 2. Nula la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido; e **infundada** en los demás extremos de la demanda.

#### Fundamento

a) El beneficio de crédito tributario por reinversión en educación, para contribuyentes como la demandada, se encuentra vigente hasta la entrada en vigencia del primer párrafo de la Ley N.° 29766, no correspondiendo la aplicación retroactiva de este dispositivo, tal y como lo ha señalado el Tribunal

Constitucional en las Sentencias recaídas en los Expedientes N.° 2053-2013-PA/TC y 04700-2011-PC/TC; en consecuencia, tal derogación del beneficio debía entenderse para ejercicios posteriores a su entrada en vigencia, como es el caso del ejercicio dos mil doce, materia de autos, conclusión que no se ve enervada por la entrada en vigencia con posterioridad de las Leyes N.° 30220 y N.° 30512.

- b) En el extremo de la Resolución de Multa emitida el veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete y notificada a la demandante el treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fecha de comisión de la infracción veintinueve de marzo de dos mil trece), sustentada en la Resolución de Determinación que **no determina tributo omitido por pagar sino saldo a favor**, no se le debe aplicar la sanción (50% del tributo omitido), en virtud de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N.° 1311 (vigente desde el primero de enero de dos mil diecisiete) que regula el principio de retroactividad benigna tal como lo dispone el artículo 168 del Código Tributario y la Sentencia de Casación N.° 2448-2014-LIMA, por lo que corresponde amparar este extremo de la demanda. Teniendo en cuenta ello, corresponde declarar fundada en parte la demanda; e, infundada la demanda en los demás extremos.

#### I.1.4 SENTENCIA DE VISTA

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista mediante resolución número quince de fecha veinticinco de febrero de dos mil veintidós (fojas cuatrocientos cuarenta y ocho del EJE), que **confirma** la sentencia apelada de fecha veintinueve de setiembre de dos mil veintiuno (fojas doscientos sesenta del EJE), que declaró **fundada en parte** la demanda, en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197, que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido. En consecuencia, declara: 1. Nula la RTF N.° 05441-5-2019, del 14 de junio de 2019, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197. 2. Nula la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido; e **infundada** en los demás extremos de la demanda.

#### Fundamentos

- a) Por efecto del artículo 2 del Decreto Legislativo N.° 1087 y su norma reglamentaria, el beneficio tributario del crédito por reinversión recobró vigencia exclusivamente para los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional, los cuales se encuentran dentro de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.° 882. En tal sentido, el crédito tributario por reinversión para el caso de los Centros Educativos Particulares en general, en todo caso, sólo estuvo vigente del uno de enero de mil novecientos noventa y siete, hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.° 1087, esto es, hasta el veintinueve de junio de dos mil ocho, pero con efecto para el Impuesto a la Renta a partir del uno de enero de dos mil nueve, pues a partir de la misma los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.° 882, sólo se mantuvieron vigentes para los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmeccánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía.
- b) La Administración Tributaria determinó que la empresa recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario, al haber consignado en su declaración jurada del ejercicio dos mil doce un mayor saldo a favor al que le correspondía. De esta forma le impuso una sanción de multa ascendente al 50% del saldo, crédito u otro

concepto similar determinado indebidamente, emitiendo la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, notificada el treinta y uno de octubre del mismo mes y año (fojas ciento cuarenta y dos del Expediente Administrativo Electrónico – Tomo seis). La sentencia de vista señala al respecto que: “es evidente que corresponde la aplicación del principio de retroactividad benigna, toda vez que las modificaciones previstas por el Decreto Legislativo N.° 1311, que suprimió la conducta infractora y la sanción atribuible a la demandante, entró en vigencia antes de que la mencionada sanción se encuentre en trámite, es decir, antes de que esta sea notificada, y evidentemente, mucho antes de que entre en etapa de ejecución. Considerando ello y estando a que la Resolución de Determinación N.° 112-003-0014831, no contiene un tributo por pagar omitido, sino saldo a favor de la actora que ya no formaba parte de la base para aplicar la sanción correspondiente, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Multa N.° 112-002-0010197, contrariamente a lo sostenido por la entidad codemandada”.

#### I.2 DELIMITACIÓN DEL PETITORIO CASATORIO

I.2.1 Los temas principales que se trae en casación con relación a las infracciones normativas denunciadas, viene a constituir, en control de derecho, determinar la vigencia del crédito tributario por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.° 882, aplicable a la empresa recurrente, y, sobre la aplicación retroactiva de la norma tributaria al ejercer la administración tributaria su potestad sancionadora.

#### I.3 CAUSALES PROCEDENTES DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

Mediante el auto calificatorio, de fecha veinticuatro de agosto de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, se declararon **PROCEDENTES** los recursos de casación interpuestos por John Von Neumann Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada y la SUNAT (fojas trescientos dieciséis del cuaderno de casación).

I.3.1 La empresa John Von Neumann Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, interpone recurso de casación contra la sentencia de vista, en el extremo que declara infundada la demanda (fojas cuatrocientos ochenta y dos del EJE). Sustenta su recurso en las siguientes infracciones normativas:

a) **Incorrecta interpretación del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, así como la Primera y Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.° 28301.**

Señala, que en la sentencia de vista, se interpreta que para la resolución del caso no corresponde aplicar el criterio vertido la Sentencia del Tribunal Constitucional N.° 02053-2013-PA/TC y N.° 04700-2011-PC/TC, al considerar indebidamente que tales sentencias únicamente tienen efectos inter partes, desconociendo que conforme el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, así como la Primera y Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.° 28301, de los mismos se dependen preceptos que, con carácter vinculante, deben servir en la interpretación y aplicación de las normas invocadas.

Alega que, si una sentencia del Tribunal Constitucional no señala expresamente que constituye doctrina jurisprudencial vinculante, ello no implica que carezca de tal característica o naturaleza.

Precisa que la Sala Superior incurre en infracción al negarse a aplicar los preceptos invocados en la sentencia recaída en el expediente N.° 04700-2011-PC/TC, invocado en su demanda, argumentando que solamente tenía efectos inter partes.

b) **Incorrecta interpretación del literal c) de la Norma VII del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, los artículos 13 y 58 de la Constitución Política del Estado, y del artículo 13 del Decreto Legislativo N.° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.**

Señala, que en la sentencia de vista la Sala Superior interpreta que el literal c) de la Norma VII del Texto Único

Ordenado del TUO del Código Tributario limita el Crédito por Reinversión en la Educación (CRE) únicamente a un plazo de vigencia no mayor a tres años (hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve), desconociendo que conforme a la Constitución Política del Perú, en sus artículos 13 y 58, la finalidad del CRE es la promoción de la inversión en educación, por lo que este beneficio no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de tres años; sino, hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria, lo derogue. Asimismo, alega que la interpretación errada del literal c) de la Norma VII del TUO del Código Tributario le hace concluir de manera equivocada a la Sala Superior que el CRE caducó el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, cuando esa posición ni siquiera fue sustentada por las entidades demandadas.

Alega además que, la infracción normativa tiene incidencia directa en la decisión de la Sala Superior, puesto que de haberse interpretado correctamente los preceptos aludidos se habría concluido que las normas que regularon el CRE estuvieron vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, fecha en que quedaron derogadas expresamente por la Décimo Tercera Disposición de la Ley N.º 30512; y, en consecuencia, se habría estimado la demanda.

**c) Incorrecta interpretación del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087, de la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Estado.**

Señala que, la Sala Superior ha incurrido en error, por un lado, al señalar que el CRE únicamente tuvo vigencia por tres años hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, al no haber sido prorrogado. Por otro lado, de manera contradictoria indica que estas mismas normas habrían "recobrado" vigencia a partir del uno de enero de dos mil nueve, exclusivamente para los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en atención al artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087. De esta manera se desconoce que, en atención a su finalidad, el CRE se mantenía vigente y que el Decreto Legislativo N.º 1087 no contenía disposición alguna que lo derogara expresamente, respecto de entidades calificadas como "Instituto de Educación Superior" (IES), conforme exige la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Precisa que la sentencia de vista, incurre en indebida interpretación del Decreto Legislativo N.º 1087, pues, en ningún extremo de la misma señala de manera expresa que se deroga el Crédito por Reinversión en la Educación (CRE) para los IES, contraviniendo la Norma VI del TUO del Código Tributario que exige que la derogación sea expresa al sostener que el CRE fue derogado por dicho Decreto. Las normas tributarias no admiten derogaciones tácitas.

Finalmente, alega la existencia de incidencia directa en la decisión de la Sala Superior, puesto que de haberse interpretado correctamente los preceptos aludidos se habría concluido que las normas que regularon el CRE estuvieron vigentes hasta que fueron hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, en que quedaron derogadas expresamente por la Décimo Tercera Disposición de la Ley N.º 30512; y, en consecuencia, se habría estimado la demanda.

**d) Incorrecta interpretación de la inconstitucional Ley N.º 29766, en contravención de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Estado y de la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario.**

Señala, que la infracción se origina en que la sentencia de vista, si bien señala que la Ley N.º 29766 no es interpretativa, indica que tampoco la califica como una norma derogatoria con efectos retroactivos (como sostienen las entidades demandadas), pues, a su criterio, dicha Ley solo se limitó a declarar hechos consumados, pues en el mejor de los casos, el CRE solo mantuvo vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, desconociendo que el Decreto Legislativo N.º 1087 no contenía disposición alguna que derogara expresamente el CRE respecto de entidades como la nuestra calificadas como "Instituto de Educación Superior" (IES), conforme exige la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Alega, que existe incidencia directa en la decisión de la Sala Superior, puesto que de haberse reconocido el

carácter inconstitucional de la Ley N.º 29766 (como si hizo la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4700-2011-AC/TC), así como el carácter inaplicable para los Institutos Superiores Tecnológicos (IST) del Decreto Legislativo N.º 1087, se habría concluido que las normas que regularon el CRE estuvieron vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, fecha en que quedaron derogadas expresamente por la Décimo Tercera Disposición de la Ley N.º 30512; y, en consecuencia, se habría estimado la demanda.

**e) Incorrecta interpretación de la Ley N.º 30512, contraviniendo los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Estado y la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario.**

Señala que la Ley N.º 30512 carece de relevancia en la solución del presente caso, pues se desconoce que dicha Ley recién derogó expresamente -con efectos al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis- el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, conforme lo exige la Norma VI del TUO del Código Tributario, poniendo de manifiesto que el legislador optó acoger claramente la posición contenida en la Sentencia N.º 4700-2011-PC/TC respecto de la vigencia ilimitada del CRE e inconstitucionalidad de la Ley N.º 29766, por lo que el CRE se mantuvo vigente hasta el ejercicio dos mil dieciséis.

Alega, que el error de interpretación de la Sala Superior radica en desconocer que las normas que regularon el CRE para la entidad (Instituto de Educación Superior) rigieron hasta el treinta y uno de diciembre de dieciséis, fecha en que se produjo su derogación expresa por la Ley N.º 30512 - Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior, conforme lo exige la Norma VI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, por lo que la Ley N.º 30512 sí resultaba relevante para la solución del presente caso.

Finalmente, señala que la presente infracción normativa tiene incidencia directa sobre la decisión de la Sala Superior.

**I.3.2** De otra parte, la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, mediante escrito de fecha dieciséis de marzo de dos mil veintidós (fojas seiscientos catorce del EJE), interpone recurso de casación contra la sentencia de vista. Fundamenta su recurso en las siguientes causales:

**a) Incorrecta interpretación del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.**

Señala, que la Sala Superior no ha analizado de manera correcta el artículo 168 del TUO del Código Tributario, con lo cual se ha incurrido en un error en la interpretación de la norma, tal como como fluye del décimo tercer considerando de la sentencia materia del presente recurso.

Agrega que, la Sala Superior si bien reconoce que en materia tributaria opera el principio de irretroactividad, interpreta erradamente que es sólo como regla general y que opera de manera excepcional el principio de retroactividad benigna, al inferir que la prohibición únicamente opera en los supuestos en los que se encuentre en trámite y en ejecución; precisa que la norma contenida en el artículo 168 del TUO del Código Tributario es consagrar la Irretroactividad de las normas tributarias que impongan sanciones sin excepción alguna.

**b) Incorrecta interpretación del artículo 103 de la Constitución, el artículo 168 del TUO del Código Tributario, Decreto Legislativo N.º 1311 (especialmente la Quinta Disposición Complementaria Final). Y la inaplicación de la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario y el artículo 109 de la Constitución Política del Estado.**

Señala, que en la sentencia de vista las normas referidas fueron interpretadas e inaplicadas. Los considerandos décimo tercero y décimo cuarto, décimo quinto y décimo sexto de la sentencia de vista, partió de la errada premisa de que el artículo 168 del TUO del Código Tributario no prohíbe la retroactividad benigna en materia tributaria, evidenciándose un resultado interpretativo inválido de aquellas normas jurídicas. Señala que se trata de una "errada premisa" porque, se ha demostrado que el artículo 168 del TUO del Código Tributario prohíbe la retroactividad benigna, cuyo texto normativo se mantiene desde el Decreto Legislativo N.º 733 hasta la fecha.

Continúa y afirma que, el contribuyente, ahora demandante, en fecha veintidós de marzo de dos mil

trece, incurrió en la infracción del numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario vigente a la fecha de la configuración de la infracción, esto es, vigente al veintidós de marzo de dos mil trece, qué estableció que se incurre en dicha infracción cuando se declara cifras o datos falsos que influyen en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor y cuya sanción conforme la Tabla de infracciones y sanciones del Código Tributario, es el equivalente del 50% del saldo, crédito y otro concepto similar determinado indebidamente.

Señala que la Resolución de Multa N.º 112-002-00101 97 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, debidamente notificada el treinta y uno de octubre del mismo año, no incurre en causal de nulidad toda vez que para su determinación se aplicó la norma vigente a fecha de la configuración de la comisión de la infracción conforme lo establecido en el artículo 103 de la Constitución. Sin embargo, la Sala en una interpretación equívoca ha dejado sin efecto un acto válido, transgrediendo los textos normativos del Código Tributario y de la Constitución

## II.- 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 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"<sup>1</sup>, 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 supone 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 recurso<sup>2</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, así como la falta de congruencia 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 de naturaleza material

**Segundo: Análisis de la infracción normativa por incorrecta interpretación del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, así como la Primera y Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.º 28301.**

2.1 La empresa recurrente sostiene, en esencia, que en la sentencia de vista se interpreta que para la resolución del caso no corresponde aplicar el criterio vertido en las

sentencias del Tribunal Constitucional expedidas en los expedientes N.º 02053-2013-PA/TC y N.º 04700-2011-PC/TC, al considerar indebidamente que tales sentencias únicamente tienen efectos *inter partes*.

2.2 Sobre el particular, es del caso señalar que las normas denunciadas por la empresa recurrente establecen lo siguiente:

**Artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, establece:**

*"(...) Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional".*

**Primera Disposición Final de la Ley N.º 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, dispone:**

*"Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad".*

**Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.º 28301**

*"Los jueces y Tribunales sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución, cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional".*

2.3 A fin de constatar si la sentencia de vista ha infringido las normas denunciadas corresponde acudir a sus propios fundamentos.

2.3.1 En esa línea, advertimos que en el considerando noveno de la recurrida, la misma, luego de analizar los fundamentos tanto de la sentencia emitida en el expediente N.º 02053-2013-PA/TC<sup>3</sup> como de la Sentencia expedida en el expediente N.º 04700-2011-PC/TC<sup>4</sup>, arriba a la conclusión que, en ambos casos, el máximo interprete al realizar el control constitucional concreto, inaplicó los efectos de la Ley N.º 29766 a las controversias *subexamine*, siendo sus efectos *inter partes*, y, adicionalmente, sostiene que dichas sentencias carecen de las características de constituir precedente vinculante en los términos que señala el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. Por ello, la recurrida concluye en la parte final del noveno considerando que "no corresponde aplicar al presente caso la STC N.º 02053-2013-PA/TC citada, ni la STC N.º 04700-2011-PC/TC invocada por la actora".

2.3.2 Al analizar la sentencia emitida en el expediente N.º 02053-2013-PA/TC, la recurrida sostiene en el citado considerando noveno, páginas once y doce, lo siguiente:

*"(...) Por lo expuesto, se concluye que los fundamentos de la STC N.º 02053-2013-PA/TC, no pueden ser admitidos como doctrina jurisprudencial vinculante conforme lo establece el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional debido a que en el fundamento 6 de la sentencia analizada se señala que los fundamentos que sustentan su decisión se desarrollaron teniendo como premisa que la pretensión demandada en el proceso amparo estaba dirigida a solicitar que se inaplique a su caso de la Ley N.º 29766, Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, por lo que resuelve declarar "FUNDADA la demanda y en consecuencia inaplicable a los demandantes lo dispuesto por el artículo único de la Ley N.º 29766", lo que implicó realizar un control difuso que como bien señala el citado autor sólo tiene efectos inter partes, razón por la que se descarta la aplicación del control abstracto<sup>5</sup> de la constitucionalidad de la Ley N.º 29766, siendo que en la acotada STC N.º 02053-2013-PA/TC se concluye que al no constituir la Ley N.º 29766 una norma interpretativa no resultaba aplicable retroactivamente al caso analizado la caducidad prevista en ella para el crédito tributario por reinversión en educación, por contravenir lo dispuesto en el artículo 109 de la Constitución Política, máxime si no se ha invocado lo dispuesto en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, por lo que se verifica la inexistencia de doctrina jurisprudencial vinculante. (...)".*

2.3.3 Por su parte, la sentencia de vista, al analizar en el mismo noveno considerando, página trece, sobre

lo desarrollado por el máximo intérprete en la sentencia recaída en el Expediente N.º 04700-2011-PC/TC<sup>5</sup>, explica que la misma posee efectos únicamente entre las partes intervinientes en el proceso de amparo llevado a cabo y no cabe que sus fundamentos sean considerados como doctrina jurisprudencial. Al respecto, la recurrida señala lo siguiente:

*“(…) si bien es cierto, el órgano constitucional concluyó que las normas que derogan beneficios tributarios no tienen fuerza ni efectos retroactivos, resultando inaplicable al caso en concreto, el primer párrafo de La Ley 29766 por contravenir la Constitución, también lo es que mediante el fundamento 4 de la Resolución del Tribunal Constitucional<sup>6</sup> del seis de marzo de dos mil trece, recaída en el mismo expediente, se estableció: “(…) la solución dada al presente caso posee únicamente efectos inter partes por haberse reconvertido en un proceso de amparo; por lo que, lo resuelto en la presente causa no puede ni debe ser tomado en consideración por actuales o futuros actores en procesos constitucionales, ni como doctrina jurisprudencial (tercer párrafo del artículo VI del TP del CPCConst.) ni obvio, menos —porque no cabría ni se dan las características de ley— como precedente vinculante (artículo VII del TP del CPCConst.).”*

**2.3.4** Corresponde absolver las infracciones normativas denunciadas, precisando que, de conformidad con el fundamento jurídico cuarenta y dos de la STC N.º 3741-2004-AA/TC<sup>8</sup>, el Tribunal Constitucional ha señalado, entre otros, que sus sentencias constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país. Por lo tanto, se estatuyen como fuente del derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, los jueces de todas las instancias se encuentran vinculados a la interpretación que realice el Tribunal Constitucional.

El citado fundamento cuarenta y dos, finaliza señalando lo siguiente: “la jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo”.

Igualmente, César Landa hace mención en su libro al anotado fundamento cuarenta y dos para diferenciar al precedente constitucional de la doctrina constitucional<sup>9</sup>.

En línea de lo anteriormente mencionado, advertimos que mediante la sentencia emitida en el expediente N.º 2053-2013-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha interpretado conforme a la Constitución, que la Ley N.º 29766, además de señalar que no constituye una norma interpretativa, incumplió el mandato del artículo 103 de la Carta Magna, que señala que la ley desde su vigencia no tiene efectos retroactivos, salvo los casos que la misma Carta Magna prevé.

En efecto, la sentencia emitida en el expediente N.º 2053-2013-PA/TC, al analizar sus fundamentos treinta a treinta y cuatro, se observa que el máximo intérprete examina la Ley N.º 29766, explica que la misma no constituye una norma interpretativa ya que “se trata de una reforma a lo originalmente dispuesto en la regulación sobre crédito por reinversión”, por lo que no podía ser aplicada retroactivamente, y, en mérito al artículo 109 de la Constitución, la citada ley entró en vigencia desde el veinticuatro de julio de dos mil once (día siguiente al de su publicación), y, no desde la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087.

En cuanto a la sentencia recaída en el expediente 04700-2011-PC/TC, en sus fundamentos diecisiete a veinte, el Tribunal Constitucional analiza la constitucionalidad del primer párrafo del artículo único de la Ley N.º 29766, para luego afirmar que “su finalidad es derogar el crédito por reinversión en educación” de manera retroactiva para las reinversiones que se realicen hasta el año dos mil ocho.

El Tribunal Constitucional entiende que el plazo de caducidad del crédito por reinversión introducido por la Ley N.º 29766 debe comprenderse en compatibilidad con los artículos 74 y 109 de la Constitución y con la Norma X del título preliminar del Código Tributario, de modo que esta modificación introducida al citado crédito debe entenderse que opera desde el ejercicio dos mil doce, en razón a que el Impuesto a la Renta constituye un impuesto de periodicidad anual, de modo tal, que la modificatoria rige desde el primer día del siguiente año calendario.

**2.3.5** Conforme a lo anteriormente expuesto, es posible concluir que si bien la sentencia de vista ha expuesto las razones jurídicas por las cuales entiende que las sentencias

emitidas por el Tribunal Constitucional emitidas en los expedientes números 02053-2013-PA/TC y 04700-2011-PC/TC, únicamente tienen efectos inter partes, ha obviado que tales sentencias contienen la interpretación que el máximo intérprete ha realizado respecto de la citada Ley N.º 29766 en compatibilidad con la Constitución; en consecuencia, la sentencia de vista debía emitir pronunciamiento observando la interpretación contenida en las citadas sentencias.

Por lo tanto, corresponde estimar las infracciones normativas deducidas en este extremo del recurso referidas a la incorrecta interpretación del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y de la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.º 28301. En cuanto a la infracción normativa referida a la Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N.º 28301, no se aprecia desarrollo argumentativo en el recurso extraordinario, razón por la cual, no cabe estimarla.

**Tercero: Sobre las infracciones normativas de incorrecta interpretación del literal c) de la Norma VII del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, de los artículos 13 y 58 de la Constitución Política del Estado, del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087, de la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, de los artículos 103 y 109 de la Constitución, de la Ley N.º 29766, de la Ley N.º 30512, en contravención de los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Estado y de la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario**

**3.1** Es pertinente previamente precisar que la causal de incorrecta o errónea interpretación se produce cuando la sala jurisdiccional elige la norma correcta para solucionar la controversia, sin embargo, la interpretación de la misma es errada<sup>10</sup>.

Manuel Sánchez Palacios sostiene al respecto que: “El Juez ha elegido la norma pertinente, pero se ha equivocado sobre su significado, y por una interpretación defectuosa le da un sentido o alcance que no tiene”.

**3.2** La empresa casante aduce, en esencia, que: (i) la interpretación errada del literal c) de la Norma VII del TUO del Código Tributario le hace concluir de manera equivocada a la sentencia de vista que el Crédito por Reinversión en Educación (CRE) caducó el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, cuando esa posición ni siquiera fue sustentada por las entidades demandadas; (ii) Sostiene que la impugnada incurre en indebida interpretación del Decreto Legislativo N.º 1087, pues, esta norma en ningún extremo de manera expresa deroga el Crédito por Reinversión en la Educación (CRE) para los IES, contraviniendo la Norma VI del TUO del Código Tributario que exige que la derogación sea expresa al sostener que el CRE fue derogado por dicho Decreto. Las normas tributarias no admiten derogaciones tácitas; (iii) La sentencia de vista no ha reconocido el carácter inconstitucional de la Ley N.º 29766 (como si hizo la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4700-2011-AC/TC), así como el carácter inaplicable para los Institutos Superiores Tecnológicos (IST) del Decreto Legislativo N.º 1087, habría concluido que las normas que regularon el CRE estuvieron vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, fecha en que quedaron derogadas expresamente por la Décimo Tercera Disposición de la Ley N.º 30512; (iv) el error de interpretación de la sentencia de vista radica en desconocer que las normas que regularon el CRE para la entidad (Instituto de Educación Superior) rigieron hasta el treinta y uno de diciembre de dieciséis, fecha en que se produjo su derogación expresa por la Ley N.º 30512 - Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior, conforme lo exige la Norma VI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, por lo que la Ley N.º 30512 sí resultaba relevante para la solución del presente caso.

**3.3** Resulta pertinente en este caso, absolver en forma conjunta las causales denunciadas debido a la conexidad de sus fundamentos, y su vinculación con el tema principal que se trae en casación en relación a las infracciones normativas denunciadas, vienen a constituir en control de derecho, si la sentencia de vista ha efectuado una errónea interpretación de las normas denunciadas, y, si con dicha interpretación se ha vulnerado los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Estado y la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, siendo que el razonamiento medular de la recurrida arriba a la conclusión de que el crédito

tributario por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, no estuvo vigente durante el ejercicio dos mil doce, periodo fiscalizado en la presente controversia, que dio sustento a que se declare infundada la demanda en dicho extremo.

3.4 En esa línea, a fin de establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, se debe partir de su texto legal. Así tenemos que, la empresa recurrente denuncia la infracción de las siguientes normas:

**Texto Único Ordenado del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo N.º 953<sup>12</sup>**

**Norma VII, literal c)**

**"Norma VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

(...)

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

(...)

#### **Constitución Política**

##### **Educación y libertad de enseñanza**

**Artículo 13.-** La educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana. El Estado reconoce y garantiza la libertad de enseñanza. Los padres de familia tienen el deber de educar a sus hijos y el derecho de escoger los centros de educación y de participar en el proceso educativo.

(...)

#### **Economía Social de Mercado**

**Artículo 58.-** La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura.

#### **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."

#### **Vigencia y obligatoriedad de la Ley**

**Artículo 109.-** 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.

#### **Decreto Legislativo N.º 882 - Ley de Promoción de la Inversión en la Educación<sup>13</sup>**

**Artículo 13:** "Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido. (...) Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación. La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin

perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT. Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento."

#### **Decreto Legislativo N.º 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el mejor aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial<sup>14</sup>**

**Artículo 2.-** Fomento a la articulación entre la actividad productiva y la formación técnica y profesional permanente.

El Estado fomenta la articulación entre la actividad productiva y la formación técnica y profesional permanente, propiciando vínculos entre las empresas y las instituciones educativas públicas y privadas, con el fin de impulsar la innovación científica y tecnológica, la mejora de la calidad, el desarrollo de las capacidades y la formación especializada de recursos humanos competitivos.

Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 977<sup>15</sup>

**Ley N.º 29766, Ley que precisa el Artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial<sup>16</sup>**

#### **Artículo Único. Precisión**

Precisase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual.

Los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, y ratificados en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetan a los términos y plazos de la norma VII del título preliminar del Código Tributario.

**Ley N.º 30512, Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior y de la Carrera Pública de sus Docentes<sup>17</sup>**

#### **DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES**

##### **DÉCIMA TERCERA. Norma derogatoria**

Derogase el [Decreto Legislativo 882](#), Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, en lo que respecta a los institutos y escuelas de educación superior; la [Ley 29394](#), Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior, excepto los artículos 11, 28, 41, 54, 55, 56, 57 y 58, que mantienen su vigencia en lo que respecta a los IESP, hasta el término del plazo para la adecuación que se establezca en el reglamento de la presente ley; y la [Ley 28340](#), Ley que crea el Sistema de Información de Educación para el Trabajo.

3.5 Luego de citar las disposiciones normativas denunciadas por la empresa recurrente, corresponde acudir a las premisas fácticas fijadas por las instancias de mérito, las mismas que son las siguientes:

i) Con Orden de Fiscalización N.º 170111186870, Carta N.º 170111186870-01 SUNAT, ambos documentos del ocho de setiembre de dos mil diecisiete y Requerimiento N.º 1121170000476, del dieciocho de setiembre de dos mil diecisiete, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización parcial a la empresa demandante a fin de

verificar el cumplimiento y obligaciones tributarias referidas al crédito con derecho y sin derecho a devolución, por el Impuesto a la Renta del periodo de enero a diciembre de dos mil doce, emitiendo diferentes requerimientos.

ii) Como resultado de dicho procedimiento, la Administración Tributaria reparó, entre otros, el Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, al haberse determinado créditos sin derecho a devolución del referido tributo; por lo que emitió la Resolución de Determinación N.º 112-003-0014831, así como la Resolución de Multa N.º 012-002-0010197, por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

iii) La empresa demandante presentó recurso de reclamación el veintinueve de noviembre de dos mil diecisiete, contra los valores antes mencionados, el cual fue declarado fundado en parte mediante Resolución de Intendencia N.º 1150140002121/SUNAT, del treinta de abril de dos mil dieciocho, en consecuencia, la Administración Tributaria resolvió confirmar el saldo a favor del contribuyente consignado en la Resolución de Determinación N.º 1120030014831, y proseguir con la cobranza de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Multa N.º 1120020010197, actualizada hasta la fecha de su cancelación.

iv) Finalmente, interpuso recurso de apelación el veintinueve de mayo de dos mil dieciocho contra la Resolución de Intendencia N.º 1150140002121/SUNAT, por lo que el Tribunal Fiscal mediante Resolución N.º 05441-5-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, resolvió confirmar la resolución impugnada; dándose por agotada la vía administrativa.

v) El Tribunal Fiscal fundamenta su pronunciamiento en la RTF N.º 05441-5-2019, impugnada en el presente proceso judicial, en que “es a través del Artículo Único de la Ley N.º 29766, que el legislador, en ejercicio de su potestad legislativa en materia tributaria, puso de manifiesto de forma expresa la derogación del anotado beneficio, disposición que si bien no tenía efectos retroactivos, desplegó sus efectos respecto de los ejercicios posteriores a su entrada en vigencia, como es el caso del ejercicio dos mil doce (...)”.

vi) La sentencia de primera instancia declara infundado el extremo de la demanda referido al crédito tributario por reinversión en educación, sosteniendo que el mismo fue derogado a partir de la vigencia de la Ley N.º 29766, no correspondiendo la aplicación retroactiva de este dispositivo, tal y como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en las Sentencias recaídas en los Expedientes N.º 2053-2013-PA/TC y 04700-2011-PC/TC; en consecuencia, sostiene que la derogación del referido crédito debía entenderse para ejercicios posteriores a su entrada en vigencia, como es el caso del ejercicio dos mil doce, materia de autos, conclusión que no se ve enervada por la entrada en vigencia con posterioridad de las Leyes N.º 30220 y N.º 30512.

vii) La sentencia de vista ha decidido confirmar la sentencia apelada. Se fundamenta en que el crédito tributario por reinversión para el caso de los Centros Educativos Particulares en general, en todo caso, sólo estuvo vigente del uno de enero de mil novecientos noventa y siete, hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087, esto es, hasta el veintinueve de junio de dos mil ocho, pero con efecto para el Impuesto a la Renta a partir del uno de enero de dos mil nueve. En su octavo considerando de la sentencia de vista, página siete, sostiene que: “(...) la actora es promotora de un instituto que brinda la carrera técnica de Administración de Negocios Internacionales, por ende, no se encontraba regulada por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087, le resultaba aplicable el primer párrafo del artículo único de la Ley N.º 29766 (...)”.

**3.6** Corresponde absolver las causales sustantivas denunciadas por la empresa recurrente para lo cual resulta necesario tener en cuenta que la presente causa versa sobre el crédito por reinversión en educación, el cual, constituye un beneficio tributario.

Al respecto, en el fundamento trece de la Sentencia emitida el 13 de abril de 2005, en el Expediente N.º 042-2004-PI/TC<sup>18</sup>, el Tribunal Constitucional considera al beneficio tributario como un mecanismo normativo que prevé una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación.

En tal sentido, el artículo 13 del mismo Decreto Legislativo N.º 882, ha previsto que las instituciones educativas particulares tendrán derecho a un crédito

tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, siempre que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país. Con este crédito tributario, el Estado otorga una disminución sobre el monto de la obligación tributaria a las instituciones educativas particulares receptoras o reinversoras, según sea el caso.

Ahora bien, para el cálculo de dicho beneficio tributario, hay que considerar que de acuerdo al artículo 19 de la Constitución Política del Perú, si bien las universidades, institutos superiores y demás centros educativos gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; sin embargo, el mismo artículo señala en su último párrafo que, para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

En ese sentido, considerando que este beneficio faculta a que las instituciones educativas particulares puedan disminuir el pago del impuesto a renta siempre y cuando reinviertan sus utilidades en el mejoramiento de la institución educativa; y, que el artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 882<sup>19</sup> (norma de origen de dicho beneficio) prescribe que para efectos del cálculo del impuesto a la renta, la utilidad obtenida por las Instituciones Educativas Particulares será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta; podemos indicar que para el cálculo del beneficio denominado “Crédito Tributario por Reinversión en Educación”, se deberá tener en cuenta la renta neta del ejercicio correspondiente.

**3.6.1** A fin de continuar con la absolución de las causales sustantivas denunciadas por la empresa recurrente, resulta necesario acudir en segundo lugar a los propios términos de la sentencia de vista, para identificar cuál es el sentido interpretativo acogido por la misma, respecto de las normas que se habrían infringido, para luego de ello, establecer si la sentencia impugnada ha cometido las infracciones denunciadas.

Sobre el particular, cabe señalar que la sentencia de vista al interpretar las normas denunciadas sostiene:

**a) Con respecto al Decreto Legislativo N.º 882:** En el considerando décimo, página dieciséis, la sentencia de vista afirma que “el crédito tributario por reinversión creado por Decreto Legislativo N.º 882, tenía como objetivo dotar de una mejor infraestructura educativa a las instituciones educativas, y estipuló su vigencia a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y siete; no obstante, este beneficio tributario, por efectos del literal c) de la Norma VII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, estuvo constreñido a un plazo de vigencia no mayor a tres años. Si bien es cierto, podía ser prorrogado por un período igual, conforme a lo previsto en el literal g), ello no sucedió; por tanto, el beneficio del crédito tributario por reinversión en la educación, normativamente carecía de vigencia transcurrido el plazo de tres años”.

**b) En cuanto al Decreto Legislativo N.º 1087:** La sentencia de vista sostiene en el décimo considerando, página diecisiete:

“Cabe agregar que, por efectos del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087 y su norma reglamentaria el beneficio tributario del crédito por reinversión recobró vigencia exclusivamente para los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional los cuales se encuentran dentro de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882. En tal sentido, el crédito tributario por reinversión para el caso de los centros educativos particulares en general, en todo caso, sólo estuvo vigente del uno de enero de mil novecientos noventa y siete, hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087, esto es, hasta el veintinueve de junio de dos mil ocho, pero con efecto para el Impuesto a la Renta a partir del uno de enero de dos mil nueve, pues a partir de la misma los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882, sólo se mantuvieron vigentes para los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas productivas de Agroindustria, Metalmeccánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía”.

c) **Respecto de la Ley N.º 29766:** la sentencia de vista señala en su considerando décimo primero, página diecinueve:

“(…) corresponde reiterar que la Ley N.º 29766, publicada el veintitrés de julio de dos mil once, precisó en su artículo único que los beneficios tributarios plasmados por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087 con relación a **aquellas entidades educativas que no han sido incluidas** en dicho artículo, **caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al treinta y uno de diciembre del ejercicio dos mil ocho por tratarse de un tributo de periodicidad anual.** (resaltado nuestro). Sobre el particular, coincidimos con las conclusiones del Tribunal Constitucional expuestas en la STC N.º 2053-2013-PA/TC, en el sentido de que la Ley N.º 29766 no es interpretativa, pero discrepamos en cuanto la califica como derogatoria con efectos retroactivos. En realidad, la Ley N.º 29766 solo se limitó a declarar hechos consumados, es decir, conforme lo precisamos precedentemente, el beneficio del crédito tributario por reinversión en educación creado por Decreto Legislativo N.º 882, en el mejor de los casos, solo mantuvo vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, y no hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, por lo que tampoco existe una derogación tácita como sostiene la recurrente; es por ello que las Leyes N.º 29766 y N.º 30512 invocadas, carecen de relevancia en la solución del presente caso”.

**3.6.2** Por nuestra parte, consideramos conforme con la recurrida que si bien el crédito tributario por reinversión creado por Decreto Legislativo N.º 882, tenía como objetivo dotar de una mejor infraestructura educativa a las instituciones educativas, y se estipuló su vigencia a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y siete; no obstante, la norma de creación no previó un plazo específico para su vigencia, por lo que conforme lo expone la recurrida por efectos del literal c) de la Norma VII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dicho crédito estuvo constreñido a un plazo de vigencia no mayor a tres años.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, con la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087, se reguló expresamente en su artículo 2, segundo párrafo, lo siguiente:

“ *Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 977.*”

A partir de dicha norma, resulta válido inferir que el legislador reconoció la vigencia del referido crédito tributario por reinversión, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, con lo cual, es posible colegir que el citado crédito se mantuvo vigente para los periodos posteriores al del ejercicio mil novecientos noventa y nueve.

En esa línea coincidimos con Luis Castillo-Córdova quien afirma que: “Desde una interpretación que apunta a la naturaleza de las instituciones jurídicas involucradas, como desde una interpretación meramente literal, se llega a una misma conclusión: el crédito por reinversión se hallaba vigente cuando entró en vigor el Decreto Legislativo N.º 1087 (...)”<sup>20</sup>.

De otra parte, si bien la Ley N.º 29766, norma publicada en el diario oficial El Peruano con fecha veintitrés de julio de dos mil once, contiene en su texto las palabras “Precisión” y “Precísase”, como ha sido anteriormente señalado, dicha ley no se configura como una ley interpretativa, en tanto ha incumplido con el criterio jurisprudencial, según el cual, una ley se ha de considerar como interpretativa de otra ley, si cumple con los siguientes tres requisitos:

“**Primero:** Deben referirse a una norma legal anterior.

“**Segundo:** Deben fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, la cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.

“**Tercero:** No deben agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material”<sup>21</sup>

En línea con lo anteriormente expuesto, el magistrado Ramos Núñez del Tribunal Constitucional, expuso en su voto singular en el Expediente N.º 2053-2013-PA/TC: “Como se expone en la sentencia en mayoría, considero que la Ley N.º 29766 no busca interpretar una norma previa, sino que, por el contrario, instaura un nuevo elemento normativo, al establecer un límite temporal al beneficio de crédito por reinversión. Por ello, no tratándose de una norma interpretativa en los términos que ha sido entendida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, los efectos retroactivos que esta asigna resultan contrarios al principio de irretroactividad de las normas”.

Por lo antes señalado, podemos sostener que la Ley N.º 29766 no tiene carácter de ley interpretativa, ni del Decreto Legislativo N.º 882 ni del Decreto Legislativo N.º 1087, al incumplir con el criterio jurisprudencial antes señalado. Por lo tanto, la citada ley rige sus efectos según lo prescribe el artículo 109 de la Constitución, esto es, según la regla constitucional de aplicación inmediata. Asimismo, al tratarse de una ley relativa a tributos de periodicidad anual, como lo es el Impuesto a la Renta, empezó a regir a partir del primero de enero de dos mil doce, en compatibilidad con lo prescrito por el artículo 74 de la Constitución. Por ello, es válido concluir que el crédito por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, no se encontraba vigente a partir del ejercicio dos mil doce, toda vez que el plazo de caducidad a que se refiere la Ley N.º 29766 entró a regir a partir de dicho ejercicio.

Cabe señalar que la interpretación anteriormente señalada sobre la vigencia de la Ley N.º 29766 y sus efectos derogatorios respecto del crédito tributario por reinversión en educación establecido por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, ha sido expuesta por esta misma Sala Suprema en las sentencias de Casación N.º 17656-2019-Lima, 26293-2019-Lima, 31617-2019-Lima, 30957-2019-Lima, 1055-2020-Lima, 12112-2020-Lima, 31628-2019-Lima, 977-2021-Lima, 1070-2022-Lima y 13689-2022-Lima, entre otras.

En mérito a lo anteriormente expuesto, resulta válido concluir que el referido crédito tributario estuvo vigente para la entidad recurrente hasta el ejercicio dos mil once, razón por la cual, no procede que se mantenga a su favor el crédito tributario por reinversión en educación aplicado contra el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil doce, toda vez que las normas que regularon este crédito rigieron hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil once y no hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis (ejercicio siguiente a la publicación de la Ley N.º 30512), conforme argumenta la empresa recurrente.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se advierte que la sentencia de vista no acoge el sentido interpretativo de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los expedientes números 02053-2013-PA/TC y 04700-2011-PC/TC, en relación a la Ley N.º 29766, la misma que no ha sido declarada inconstitucional, siendo que su legitimidad reside “en el principio de conservación de la ley y en la exigencia de una interpretación conforme a la Constitución, a fin de no lesionar el principio básico de la primacía constitucional”<sup>22</sup>.

**3.6.3** En mérito a lo antes desarrollado se concluye que la Ley N.º 30512 carece de relevancia en la solución del presente caso, pues si bien dicha norma en forma expresa derogó el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, conforme se ha explicado anteriormente, fue a partir de la entrada en vigencia de la Ley N.º 29766 que el crédito tributario por reinversión en educación fue derogado, de modo tal, que el Decreto Legislativo N.º 882, no pudo ser derogado con posterioridad mediante la Ley N.º 30512, lo que resultaría ilógico que una misma norma sea derogada dos veces, razón por la cual, igualmente no corresponde estimar la causal deducida relacionada con la Ley N.º 30512.

**3.6.4** Por todo lo anteriormente expuesto, advertimos que las infracciones normativas de carácter material deducidas por la empresa recurrente mediante su recurso extraordinario, no inciden en lo decidido por la sentencia de vista con respecto a la vigencia del crédito tributario por reinversión en educación creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, toda vez que el razonamiento medular de la sentencia impugnada consiste en señalar

que el crédito por reinversión en educación, previsto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882, no se encontraba vigente en el ejercicio dos mil doce, periodo fiscalizado en la presente controversia, razón por la cual, la recurrida desestimó este extremo de la demanda. En consecuencia, no observamos que la sentencia impugnada haya incurrido en las infracciones normativas denunciadas, por lo que corresponde declarar **infundado** el recurso extraordinario de la empresa recurrente.

**Cuarto: Sobre las infracciones normativas por incorrecta interpretación del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del artículo 103 de la Constitución y del Decreto Legislativo N.º 1311 (especialmente la Quinta Disposición Complementaria Final), así como la inaplicación de la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario y el artículo 109 de la Constitución.**

4.1 La entidad Sunat sostiene principalmente que la sentencia de vista no ha analizado de manera correcta el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, si bien reconoce que en materia tributaria opera el principio de irretroactividad, interpreta erradamente que es sólo como regla general y que opera de manera excepcional el principio de retroactividad benigna, al inferir que la prohibición únicamente opera en los supuestos en los que se encuentre en trámite y en ejecución; precisa que la norma contenida en el artículo 168 del TUO del Código Tributario es consagrar la Irretroactividad de las normas tributarias que impongan sanciones sin excepción alguna. Señala que se trata de una "errada premisa" porque, se ha demostrado que el artículo 168 del TUO del Código Tributario prohíbe la retroactividad benigna, cuyo texto normativo se mantiene desde el Decreto Legislativo N.º 733 hasta la fecha. Considera la entidad recurrente que la sentencia de vista ha dejado sin efecto un acto válido, transgrediendo los textos normativos del Código Tributario y de la Constitución.

4.2 Resulta pertinente en este caso, absolver en forma conjunta las causales denunciadas debido a la conexidad de sus fundamentos, y su vinculación con el tema principal que se trae en casación en relación a las infracciones normativas denunciadas, vienen a constituir en control de derecho, si la sentencia de vista ha efectuado una errónea interpretación de las normas denunciadas, y, si con dicha interpretación se ha inaplicado el artículo 109 de la Constitución Política del Estado y la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

4.3 En esa línea, a fin de establecer si la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, se debe partir de su texto legal. Así tenemos que, la entidad Sunat denuncia la infracción de las siguientes normas:

#### **Constitución Política 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."*

#### **Vigencia y obligatoriedad de la Ley**

**Artículo 109.-** 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.

#### **Texto Único Ordenado del Código Tributario – Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**

**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. 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.*

#### **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.*

#### **Decreto Legislativo N.º 1311<sup>23</sup>**

#### **Quinta Disposición Complementaria Final**

#### **QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272**

*Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.*

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N.º 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N.º 1272.

4.4 Sobre el particular, cabe señalar conforme lo explica la sentencia de Casación N.º 20700-2022 Lima, de fecha uno de junio de dos mil veintitrés, emitida por esta Sala Suprema, que "el artículo 103 de la Constitución Política del Estado acoge la **teoría de los hechos cumplidos**, la misma que plantea que estamos ante una situación de irretroactividad cuando la nueva norma pasa a regir inmediatamente los hechos no cumplidos de las relaciones existentes, a partir de la oportunidad en que aquella entre en vigencia; y la situación es de retroactividad, si los hechos ya cumplidos son revisados en virtud de la norma posterior"<sup>24</sup>.

Asimismo, la interpretación del citado artículo 103 en compatibilidad con el artículo 109 de la Carta Magna, que indica: "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", y con lo establecido por la norma X del título preliminar del Código Tributario, la cual, reconoce, en el mismo sentido, que las citadas normas constitucionales, la aplicación inmediata de la norma -sin hacer mención a si regulan aspectos sustantivos, formales o procesales-, pero reconoce la salvedad de que la misma ley pueda postergar su vigencia en todo o en parte, de modo que esta norma sustenta igualmente la teoría de los hechos cumplidos.

4.5 Cabe señalar que el Tribunal Constitucional respecto a la teoría de los hechos cumplidos, enfatiza en su Sentencia N.º 316-2011-PA/TC (fundamento 26) que "(...) la teoría de los hechos cumplidos implica que la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor, debiendo ser aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad". Es del caso precisar que, con relación a la teoría en cuestión, el artículo III del título preliminar del Código Civil establece la aplicación de la ley a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, esto es, a aquellas relaciones y situaciones jurídicas producidas durante su vigencia, así como a las consecuencias de las mismas.

Por lo anteriormente señalado, con fecha treinta de diciembre de dos mil dieciséis se publicó el Decreto Legislativo N.º 1311, norma que modifica, entre otras, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme al siguiente detalle:

Texto original	Texto modificado
1. 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.	1. 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, <u>que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria</u> ; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

**4.6** Resulta necesario citar a la Casación N.º 2448-2014-Lima<sup>25</sup>, pues, en su noveno considerando, se analiza lo que comprende el término “trámite”, presupuesto previsto en el artículo 168 del Código Tributario:

*NOVENO: Sobre ello, tenemos que el texto del artículo 168 del Código Tributario, establece: “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”. En tal sentido, si bien la referida norma contempla para el ámbito tributario la irretroactividad de las normas tributarias; no obstante, de la revisión misma se aprecia que esta resulta clara en cuanto a sus alcances, los que se encuentran limitados a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución; debiendo considerarse que, cuando se hace referencia a “trámite” se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado, a través de la notificación correspondiente y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso fuere no pecuniaria o cuando, en el caso de una sanción pecuniaria, esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva.*

**4.7** En tal sentido, habiéndose establecido que en un procedimiento administrativo tributario se considera “trámite” cuando la administración tributaria cumple con notificar las respectivas resoluciones de multa, en el presente caso, la Resolución de Multa N.º 112-002-010197 fue notificada a la empresa contribuyente el día treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete; entonces, atendiendo al principio de aplicación inmediata de la norma, previsto en el artículo 109 de la Constitución Política del Estado, al momento en que se efectuó la comentada notificación, ya se encontraba vigente el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1311; por lo tanto, es evidente que al momento de emitirse la sentencia de vista, en ningún momento se ha convalidado la aplicación de retroactividad benigna en el caso concreto.

En cuanto a la infracción normativa a la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1311, la administración sostiene que el principio de retroactividad benigna no es aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria; por lo que, si la comisión de la infracción fue el día veintinueve de marzo de dos mil trece, resultaba aplicable la norma vigente a dicha fecha.

**4.8** Al respecto, conforme se aprecia en el décimo segundo considerando (repetido), página veintitrés, la sentencia de vista concluye que a la fecha de emisión del Decreto Legislativo antes acotado no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución asociado a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues la resolución de multa fue notificada a la demandante el treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, esto es, durante la vigencia del mencionado Decreto Legislativo N.º 1311, norma que modificó la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, estableciéndose que se incurrirá en la referida infracción cuando se declare cifras o datos falsos que “influyan en la determinación y el pago de la obligación

tributaria; y/o genere aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario”, siendo que la sentencia impugnada tiene señalado que, en la presente controversia, no concurre la condición de que se influya en el pago de la obligación tributaria, al existir saldo a favor, por lo que la empresa recurrente no ha incurrido en la infracción imputada. Adicionalmente, es del caso precisar que al ejercer su potestad sancionadora, corresponde que la Administración Tributaria sancione a la empresa con la norma vigente, por principio de aplicación inmediata de la norma, resultando en la presente controversia de aplicación el Decreto Legislativo N.º 1311, siendo que la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario aplicable suprimió la sanción imputada por la administración, equivalente al “50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente”.

Siendo esto así, no se aprecia que la sentencia de vista haya cometido las infracciones normativas deducidas, máxime como se ha señalado anteriormente, no se ha aplicado el Decreto Legislativo N.º 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, sino, como ya se ha mencionado, se ha efectuado una aplicación inmediata de la norma en el tiempo; de esa manera, se advierte que no se han vulnerado las normas constitucionales ni legales contenidas en el Código Tributario denunciadas por la entidad recurrente Sunat. En consecuencia, no corresponde estimar las causales deducidas, por lo cual, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación de la entidad Sunat.

#### Quinto: Precedente vinculante

**5.1** En la presente sentencia casatoria, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales que sirvan de parámetros para casos similares, y que contribuyan a otorgar seguridad jurídica y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario, por lo que esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedente vinculante en todas las instancias judiciales, de conformidad con lo establecido por el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, y con lo dispuesto por el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N 017-93-JUS, que señalan:

#### **“Artículo 36.- Principios jurisprudenciales.**

*Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante (...).”*

#### **“Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.**

**Artículo 22.-** *Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial “El Peruano” de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.*

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

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

**5.2** En tal sentido, se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

**5.2.1** La Ley N.º 29766 no tiene carácter de ley interpretativa, ni del Decreto Legislativo N.º 882 ni del Decreto Legislativo N.º 1087. Por lo tanto, la citada ley rige según lo prescribe el artículo 109 de la Constitución, esto es, según

la regla constitucional de aplicación inmediata. Asimismo, al tratarse de una ley relativa a tributos de periodicidad anual, como lo es el Impuesto a la Renta, empezó a regir a partir del primero de enero de dos mil doce, en compatibilidad con lo prescrito por el artículo 74 de la Constitución. Por ello, es válido concluir que el crédito por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 no se encontraba vigente a partir del ejercicio dos mil doce, toda vez que el plazo de caducidad a que se refiere la Ley N.º 29766 entró a regir a partir de dicho ejercicio.

**5.2.2.** Asimismo, para el cálculo del crédito por reinversión en educación se deberá tener en cuenta la renta neta del ejercicio correspondiente.

## DECISION

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

**PRIMERO: DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por: (1) la empresa JOHN VON NEUMANN SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, mediante escrito de fecha quince de marzo de dos mil veintidós y, (2) la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, mediante escrito de fecha dieciséis de marzo de dos mil veintidós.

**SEGUNDO: NO CASARON** la sentencia de vista expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número quince de fecha veinticinco de febrero de dos mil veintiuno, que **confirma** la sentencia apelada de fecha veintinueve de setiembre de dos mil veintiuno, que declaró **fundada en parte** la demanda, en el extremo en que el Tribunal Fiscal confirmó la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197, que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido. En consecuencia, declara: **1. Nula** la RTF N.º 05441-5-2019, del catorce de junio de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197. **2. Nula** la Resolución de Multa N.º 112-002-0010197 del veinticuatro de octubre de dos mil diecisiete, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que impuso la sanción del 50% del tributo por pagar omitido; e **infundada** en los demás extremos de la demanda. En los seguidos por la empresa recurrente contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa.

**TERCERO: ESTABLECER** que las reglas señaladas en el considerando quinto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación:

**5.2.1** La Ley N.º 29766 no tiene carácter de ley interpretativa, ni del Decreto Legislativo N.º 882 ni del Decreto Legislativo N.º 1087. Por lo tanto, la citada ley rige según lo prescribe el artículo 109 de la Constitución, esto es, según la regla constitucional de aplicación inmediata. Asimismo, al tratarse de una ley relativa a tributos de periodicidad anual, como lo es el Impuesto a la Renta, empezó a regir a partir del primero de enero de dos mil doce, en compatibilidad con lo prescrito por el artículo 74 de la Constitución. Por ello, es válido concluir que el crédito por reinversión en educación, creado por el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 no se encontraba vigente a partir del ejercicio dos mil doce, toda vez que el plazo de caducidad a que se refiere la Ley N.º 29766 empezó a regir a partir de dicho ejercicio.

**5.2.2.** Asimismo, para el cálculo del crédito por reinversión en educación se deberá tener en cuenta la renta neta del ejercicio correspondiente.

**CUARTO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la empresa JOHN VON NEUMANN SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativo. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

- 1 HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- 2 MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda Edición. Bogotá - Colombia, Editorial Temis Librería; p. 359.
- 3 Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 2 de junio de 2016.
- 4 Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 5 de noviembre de 2012.
- 5 "El control sea abstracto significa que se realiza con independencia de la aplicación concreta en la realidad, en los casos particulares, de la norma sujeta a examen, aplicación concreta que puede existir o no. Con ello, este control, este modo de examen, se contraponen, antes que nada, al control difuso (concreto)". Disponible en: <file:///C:/Users/Pjudicial/Downloads/12525-49814-1-PB.pdf>
- 6 Disponible en: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/04700-2011-AC.html#:~:text=%2D%20Las%20Instituciones%20Educativas%20Particulares%2C%20que,al%2030%25%20del%20monto%20reinvertido>
- 7 Disponible en: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/04700-2011-AC%20Aclaracion.html>
- 8 Sentencia emitida en el Expediente N.º 3741-2004-AA/TC, LIMA, RAMÓN HERNANDO SALAZAR YARLENQUE, de fecha 14 de noviembre de 2005.
- 9 LANDA ARROYO, César. (2018). Los procesos constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional 2008 – 2018. Lima, Palestra Editores. Segunda edición actualizada p. 64.
- 10 LINARES SAN ROMAN JUAN JOSÉ  
En: <https://www.derechoycambiosocial.com/revista013/casacion%20penal.htm>
- 11 SANCHEZ PALACIOS PAIVA, Manuel (1999). El Recurso de Casación Civil. Praxis Cultural Cuzco. S.A. Editores. Lima, 1999, pag. 63.
- 12 Norma publicada el 05 de febrero de 2004.
- 13 Norma publicada el 9 de noviembre de 1996.
- 14 Norma publicada con fecha 28 de junio de 2008.
- 15 Rectificado por Fe de Erratas.
- 16 Norma publicada del 23 de julio de 2011.
- 17 Norma publicada el 2 de noviembre de 2016.
- 18 En efecto, en el fundamento trece de esta sentencia, el Tribunal Constitucional se pronuncia señalando que los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. Asimismo, en el fundamento catorce, afirma que, "los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrita".
- 19 **Decreto Legislativo N.º 882**  
**Artículo 12.-** Para efectos de lo dispuesto en el cuarto párrafo del Artículo 19 de la Constitución Política del Perú, la utilidad obtenida por las Instituciones Educativas Particulares será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta. A fin de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente se aplicarán las normas generales del referido Impuesto.
- 20 CASTILLO CÓRDOVA, Luis (2011). ¿Está vigente el crédito tributario por reinversión a favor de los centros de enseñanza privada? Una respuesta desde la interpretación jurídica. Repositorio institucional PIRHUA-Universidad de Piura, p. 9.
- 21 Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00018-2007-PI/TC, Fundamento 3.
- 22 Expediente N.º 00010-2002-AI/TC, Fundamento 35.
- 23 Norma publicada el 30 de diciembre de 2016.
- 24 NEVES MUJICA, Javier (2009). Introducción al derecho laboral. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- 25 Emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República con fecha 15 de setiembre de 2016.

J-2212681-2

## SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE LOS REGISTROS PÚBLICOS

### RESOLUCIÓN DEL PRESIDENTE DEL TRIBUNAL REGISTRAL N° 205-2023-SUNARP/PT

Lima, 4 de setiembre de 2023.

#### CONSIDERANDO:

Que, de acuerdo al artículo 23 de la Ley N° 26366, modificada por la Ley N° 30065, el Tribunal Registral es el órgano que resuelve en segunda y última instancia administrativa registral las apelaciones contra las denegatorias de inscripción y demás actos registrales expedidos por los Registradores, en primera instancia;

Que, de conformidad con lo previsto en el literal c) del artículo 26 de la Ley N° 26366 modificada por la Ley N° 30065, es función del Tribunal Registral aprobar precedentes de observancia obligatoria en los Plenos Registrales que para el efecto se convoquen;

Que, en sesión ordinaria del Ducentésimo Septuagésimo Séptimo (277) Pleno del Tribunal Registral, modalidad virtual, realizada el día 18 de agosto de 2023 se aprobó cuatro (04) precedentes de observancia obligatoria;

Que, el artículo 32 del Reglamento del Tribunal Registral prescribe que "los acuerdos del Pleno Registral que aprueben precedentes de observancia obligatoria establecerán las interpretaciones a seguirse de manera obligatoria por las instancias registrales, en el ámbito nacional, mientras no sean expresamente modificados o dejados sin efecto mediante otro acuerdo de Pleno Registral, por mandato judicial firme o norma modificatoria posterior";

Que, de conformidad con el artículo 32 del Reglamento del Tribunal Registral y el artículo 158 del Texto Único Ordenado del Reglamento General de los Registros Públicos, aprobado mediante Resolución del Superintendente Nacional de los Registros Públicos N° 126-2012-SUNARP-SN del 18 de mayo de 2012, "Los precedentes de observancia obligatoria aprobados en Pleno Registral deben publicarse en el diario oficial "El Peruano", mediante Resolución del Presidente del Tribunal Registral, siendo de obligatorio cumplimiento a partir del día siguiente de su publicación en dicho diario. Adicionalmente, dichos precedentes, conjuntamente con las resoluciones en las que se adoptó el criterio, se publicarán en la página web de la SUNARP";

Estando a la facultad conferida por el artículo 7 numerales 13) y 14) del Reglamento del Tribunal Registral.

#### SE RESUELVE:

**Artículo Primero.-** Disponer la publicación de los precedentes de observancia obligatoria aprobado en sesión ordinaria del Ducentésimo Septuagésimo Séptimo (277) Pleno del Tribunal Registral, modalidad virtual, realizada el día 18 de agosto de 2023, de acuerdo al anexo que forma parte de la presente resolución.

**Artículo Segundo.-** Los precedentes consignados en el anexo serán de obligatorio cumplimiento a partir del día siguiente de la publicación de la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

LUIS EDUARDO OJEDA PORTUGAL  
Presidente del Tribunal Registral

#### ANEXO

### RESOLUCIÓN DEL PRESIDENTE DEL TRIBUNAL REGISTRAL N° 205-2023-SUNARP/PT DEL 4 DE SETIEMBRE DE 2023

#### PRECEDENTES APROBADOS EN EL CCLXXVII (277) PLENO DEL TRIBUNAL REGISTRAL

##### 1. INSCRIPCIÓN DE HABILITACIÓN URBANA DE OFICIO

"Para la inscripción de una habilitación urbana de oficio bastará con presentar la resolución municipal que la aprueba y los documentos técnicos (memoria descriptiva y planos), no resultando por tanto exigible adjuntar el padrón de los ocupantes de los lotes comprendidos dentro del predio matriz.

Sin embargo, si se hubiera presentado formará parte del título archivado".

Criterio sustentado en las Resoluciones N° 1357-2023-SUNARP-TR, N° 2707 -2022-SUNARP-TR, N° 1803- 2022-SUNARP-TR y N° 1628-2020-SUNARP-TR-L.

##### 2. IMPROCEDENCIA DE RECTIFICACIÓN DE ASIENTO DE DOMINIO

No procede la rectificación de un asiento de dominio para hacer constar el porcentaje que le corresponde a un copropietario, en mérito a cálculos efectuados en ejercicio de la calificación registral.

Criterio sustentado en las Resoluciones N° 3016-2019-TR-L del 19/11/2019 y N° 890-2023-SUNARP-TR del 2/3/2023.

##### 3. INSCRIPCIÓN DE REPRESENTACIÓN SUCESORIA EN EL REGISTRO DE TESTAMENTOS.

Procede la inscripción de la representación sucesoria por premoriencia del heredero instituido en el testamento.

La inscripción de la representación sucesoria debe extenderse en la partida registral en la que obra inscrito el testamento del causante en el Registro de Testamentos.

La inscripción de los representantes (descendientes) se hará en mérito en mérito a la inscripción de la sucesión intestada o testamentaria del heredero premuerto.

Criterio sustentado en la Resolución N° 621 -2021-SUNARP-TR-L del 12.04.2021.

##### 4. COMPUTO DEL PLAZO DE LA VIGENCIA DE LA ANOTACIÓN PREVENTIVA DEL PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE SANEAMIENTO DE PREDIOS ESTATALES

El plazo de vigencia de la anotación preventiva se computa a partir de la fecha de su extensión en la partida registral correspondiente.

Sustentado en las Resoluciones N° 1035-2022-SUNARP-TR del 21.3.2022, N° 1049-2022-SUNARP-TR del 21.3.2022 y N° 1053-2022-SUNARP-TR del 21.3.2022.

Como consecuencia de ello se deja sin efecto el acuerdo plenario acordado en el Pleno 259.

J-2212594-1

**El Peruano**

### USO DEL SISTEMA PGA PARA PUBLICACIÓN DE NORMAS LEGALES

Se comunica a las entidades que conforman el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Organismos Constitucionales Autónomos, Organismos Públicos, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, que para efectos de la publicación de sus dispositivos legales en general (normas legales, reglamentos jurídicos o administrativos, resoluciones administrativas, actos de administración, actos administrativos, etc) con o sin anexos, tienen a su disposición el **Portal de Gestión de Atención al Cliente PGA**, plataforma virtual que permite tramitar sus publicaciones de manera rápida y segura. Solicite su usuario y contraseña a través del correo electrónico [pgaconsulta@editoraperu.com.pe](mailto:pgaconsulta@editoraperu.com.pe).

GERENCIA DE PUBLICACIONES OFICIALES