

acuerdo en que el sistema presenta una laguna siempre que un caso concreto no pueda ser resuelto en algún modo sobre la base de normas preexistentes en el sistema.

GUASTINI, Riccardo (1999). "Antinomias y lagunas". En *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, N° 29: p. 446. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=jurid&n=29>

<sup>11</sup> Del doce de enero de dos mil veintitrés.

<sup>12</sup> El artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala: "El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a la falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria [...]".

<sup>13</sup> La administración tributaria puede realizar una redeterminación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio fiscalizado o de los ejercicios vinculados (ejercicio anterior y precedente al anterior).

<sup>14</sup> TARUFFO, Michelle (2016). "Consideraciones sobre el precedente". En *Ius et Veritas*, N° 53: p. 332.

<sup>15</sup> RATTI MENDANA, Florencia (2021). "Dimensiones del precedente judicial: una metodología de estudio de la doctrina del precedente". En *Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas*, N° 11: p. 83.

<sup>16</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

<sup>17</sup> Del seis de enero de dos mil cuatro.

<sup>18</sup> Código Tributario

Artículo 29. El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a la falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria. [...]

<sup>19</sup> Código Procesal Civil

Artículo 1220.- Noción de pago

Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

<sup>20</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el 7 de octubre de 2020.

C-2218962-5

### CASACIÓN N° 4975-2021 LIMA

**TEMA:** EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA INAFECTOS DEL IGV

**SUMILLA:** Respecto a las definiciones sobre asistencia técnica, es posible establecer elementos comunes como la utilización de habilidades, artes, técnicas; con el objeto de proporcionar conocimientos especializados al usuario, la utilización efectiva de la tecnología en sus actividades, dichos servicios prestados por expertos en áreas técnicas específicas, para ayudar a resolver problemas técnicos y mejorar el rendimiento de sistemas, equipos o procesos. Encontrándose expresamente definidos como tales, los servicios de ingeniería dentro de los cuales se consideran estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. Habiendo la empresa recurrente, puesto dichos conocimientos especializados, a disposición de la usuaria -pues para sus fines, la misma requería de dicho conocimiento especializado para poder, en base a ello, tomar la decisión de invertir en el rubro- se concluye que existió la transmisión de estos conocimientos a la usuaria por parte de la recurrente, los mismos que, además resultan necesarios para el desarrollo del proyecto XPA, para lo que fue contratado el servicio especializado de la recurrente.

**Palabras claves:** exportación de servicios inafecta, asistencia técnica, valoración de los medios probatorios, conocimientos especializados no patentables.

Lima, diecinueve de enero de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTO: Los recursos de casación presentados i) por la demandante Ausenco Perú S.A.C., mediante escrito del diecisiete de febrero de dos mil veintiuno (folios 1202-1341 del Expediente Judicial Electrónico<sup>1</sup>); ii) por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veintidós de febrero de dos mil veintiuno (folios 1422-1448 del EJE), y iii) por la representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del once de marzo de dos mil veintiuno (folios 1453-1476 del EJE); contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Lima, contenida en la resolución número treinta y dos, del veintidós de enero del dos mil veintiuno (folios 1164-1194 del EJE), que **confirma en parte** la sentencia emitida mediante resolución número veintiséis, de fecha ocho de julio del dos mil veinte, que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias, y respecto de un extremo de la pretensión subordinada —en cuanto al Expediente N° 12720-2018—; e improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias, e infundada la pretensión subordinada —en cuanto al Expediente N° 2896-

2019—; y **revoca en parte** la sentencia y, **reformándola**, declara **fundada** la pretensión subordinada. ANTECEDENTES Demanda El dieciséis de octubre de dos mil dieciocho, Ausenco Perú S.A.C. interpone demanda contencioso administrativa (folios 237-297), con las siguientes pretensiones: **Pretensiones correspondientes al EJE 1 N° 12720-2018 - Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05174-9-2018 en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT en cuanto al reparo al débito fiscal del IGV de los periodos abril, junio y diciembre dos mil ocho, asociado con los servicios prestados por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd., que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica" y que, por tanto, no calificarían como exportación de servicios; incluyendo el reparo a gastos (expenses) por las facturas emitidas por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering Ltd. - **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT en cuanto al reparo al débito fiscal del IGV de los periodos abril, junio y diciembre dos mil ocho, asociado con los servicios prestados por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica", conforme a los fundamentos de la demanda, incluyendo el reparo a gastos (expenses) por las facturas emitidas por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering. - **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0014262 a N° 022-003-0014273, que reparan el débito fiscal del IGV de los periodos abril, junio y diciembre dos mil ocho, asociado con los servicios prestados por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. que supuestamente no califican como "servicios de consultoría o asistencia técnica" y que, por tanto no calificarían como exportación de servicios; incluyendo el reparo a gastos (expenses) por las facturas emitidas por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering, y las multas asociadas, contenidas en las Resoluciones de Multa N° 022-002-00009804 a N° 022-002-00009806, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme a los fundamentos de la demanda. - **Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud del reparo impugnado relativo al IGV del ejercicio dos mil ocho y sus multas asociadas, más intereses calculados a la fecha de devolución efectiva. - **Pretensión subordinada a la pretensión principal:** En el supuesto negado de que se declare infundada la pretensión principal, pide que se declare la nulidad parcial de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de Intendencia, en el extremo que confirmaron las resoluciones de multa, así como la nulidad de las resoluciones de multa, con base en los fundamentos que se exponen en la demanda, y además que se declare la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes. - **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada:** Se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las resoluciones de multa y devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial. **Pretensiones correspondientes al EJE 2 N° 02896-2019 acumulado** Determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09876-9-2018 ha sido dictada con arreglo a ley o contiene algún vicio de nulidad, atendiendo que se pronuncia respecto a la impugnación de una resolución de cumplimiento, la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001727; por lo que corresponde dilucidar si el Tribunal Fiscal al resolver ha verificado si la resolución de Intendencia en mención ha observado lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05174-9-2018. Asimismo, en dicho EJE se admitieron los medios probatorios. Las pretensiones son las siguientes: - **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09876-9-2018, de la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001727, de la Resolución de Determinación N° 022-003-0014273, relativa al IGV de diciembre dos mil ocho, así como la Resolución de Multa N° 022-002-00009806, únicamente en el extremo que confirma la reliquidación del IGV de diciembre de dos mil ocho, manteniendo el reparo por servicios prestados a MGM Pipelines Pty Ltd.; y por el concepto de gastos (expenses) por

su abierta contravención a la ley, de acuerdo a los fundamentos expuestos en la demanda. - **Pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene a la administración tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que proceda, de ser el caso, a la devolución inmediata de los pagos que se hubieren realizado en virtud de los valores impugnados. - **Pretensión subordinada a la pretensión principal:** Se solicita al Juzgado que ordene al Tribunal Fiscal y a la administración tributaria que estén sujetas a lo que se resuelva en el proceso judicial signado con el Expediente N° 12720-2018, en donde se viene discutiendo la nulidad o no de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05174-9-2018. - **Segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de intendencia, en el extremo que confirmaron la resolución de multa, así como esta última, con base en los fundamentos que se exponen en la demanda, y la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios correspondientes. - **Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** De ampararse la segunda pretensión principal, se solicita al Juzgado que ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de la resolución de multa y devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial. Contestaciones de la demanda a) El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, absuelve la demanda, solicitando que se declare improcedente. b) La SUNAT contesta la demanda solicitando que se declare infundada en todos sus extremos. Sentencia de primera instancia El ocho de julio de dos mil veinte, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, respecto al Expediente Judicial Electrónico N° 12720-2018-0-1801-JR-CA-20, emite sentencia declarando infundada la demanda. Respecto al Expediente Judicial Electrónico N° 02896-2019-0-1801-JR-CA-18, resuelve declarar improcedente la demanda respecto a la primera pretensión principal y declara infundada la demanda respecto de la pretensión subordinada y de la segunda pretensión principal. Los argumentos principales son los siguientes: a) Establece que los servicios prestados a favor de la empresa MGM no califican como asistencia técnica, dado que no se transmiten conocimientos especializados que generen un aprendizaje que permita a la usuaria mejorar sus procesos productivos; ni califica como servicio de consultoría debido a que no se absolvió una consulta específica que se le hubiese formulado a la demandante. Bajo dicha premisa, tales servicios no se encuentran dentro del régimen de excepción previsto en el apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas. La imposición de multas ha seguido el procedimiento legalmente establecido, tomando en consideración que no resulta de aplicación la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, toda vez que a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma ya existía un procedimiento en trámite. b) Respecto a la inaplicación de intereses moratorios por el exceso de tiempo en que se incurrió al resolver las impugnaciones en sede administrativa, debe tomarse en cuenta que la suspensión del cómputo de los intereses moratorios solo resulta aplicable a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981 para el caso de la instancia de reclamación y de la Ley N° 30230 respecto de la apelación ante el Tribunal Fiscal, por lo que no se acredita una vulneración de los principios de razonabilidad, abuso del derecho ni de no confiscatoriedad. **Sentencia de vista** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número treinta y dos, del veintidós de enero de dos mil veintiuno, **confirma en parte** la sentencia emitida mediante resolución número veintiséis —que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias y respecto de un extremo de la pretensión subordinada; improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias; e infundada la pretensión subordinada (Expediente Judicial Electrónico N° 2896-2019)—, y **revoca en parte** la sentencia y, **reformándola**, declara **fundada** la pretensión subordinada. Los argumentos principales de la sentencia de vista son los siguientes: a) Señala de forma preliminar lo siguiente: Valorando las instrumentales antes mencionadas se concluye que los mismos no acreditan que los servicios prestados por la recurrente hayan consistido en uno de asistencia técnica

pues como se ha manifestado solo describen la forma de ejecutado el proyecto así como los materiales empleados, sin apreciarse que señalen que las actividades realizadas constituyeran una transmisión de conocimientos hacia el usuario MGM de conformidad con la definición de dicho servicio en el séptimo considerando, por lo que de la valoración conjunta de todos los documentos aportados por la recurrente tanto en la etapa administrativa y la etapa judicial no se logra avizorar que los servicios prestados sean de asistencia técnica. b) Sobre los documentos presentados por la recurrente en sede administrativa, refiere que la información contenida en dichos documentos solo describe la forma en que se llevaría a cabo el proyecto y el producto final que debe entregarse a favor de MGM y no se advierte que, dentro de los servicios brindados, se encuentre la transmisión de conocimientos, para calificarlos como de asistencia técnica, y, en consecuencia, una exportación de servicios. c) Precisa que, conforme a su pretensión subordinada, corresponde recalcularse la aplicación de los intereses moratorios desde el veintiuno de marzo de dos mil trece, día posterior al vencimiento del plazo que el Tribunal Fiscal tenía para resolver la apelación. Antecedentes administrativos De acuerdo a los actuados, los hechos determinados por las instancias de mérito, son los siguientes: a) Mediante Carta N° 100021-273537-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0221100000093 se da inicio al procedimiento de fiscalización del IGV correspondiente a los periodos de enero a diciembre del dos mil ocho. b) Producto de la fiscalización, la administración tributaria reparó la base imponible del IGV de abril, junio y diciembre dos mil ocho; asimismo, determinó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, emitiendo en consecuencia las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0014262 a N° 022-003-0014273, por servicios que no califican como “servicios de consultoría y asistencia técnica” para el desarrollo de sistemas de transporte de relaves para la ejecución del proyecto XPA (empresa minera australiana) y, por lo tanto, no califican como exportación de servicios sino como actividad de resultados; y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0009804 a N° 022-002-0009806. c) Con fecha once de octubre de dos mil diez, ante la notificación de los citados valores, la demandante Ausenco Perú S.A.C. interpuso recurso de reclamación, que fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT, del veintisiete de julio de dos mil once. d) Con fecha veintisiete de septiembre de dos mil once, la demandante interpuso recurso de apelación contra la referida resolución de Intendencia. Fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05174-9-2018, con la cual se resuelve revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140012156/SUNAT en el extremo referido al reparo por los servicios prestados a PSI Engineering Ltd., y confirmarla en los demás extremos, ordenando a la administración efectuar la reliquidación correspondiente a las resoluciones de determinación impugnadas. Cabe precisar que la emisión de esta resolución originó el presente proceso judicial, signado con el Expediente Judicial N° 12720-2018. e) Posteriormente, la SUNAT dio cumplimiento a lo resuelto por referida resolución del Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150150001727, que declaró rectificar y proseguir con la cobranza de la deuda actualizada contenida en la Resolución de Determinación N° 022-003-0014273 relativa al IGV de diciembre de dos mil ocho así como la Resolución de Multa N° 022-002-0009806. f) Con fecha doce de octubre de dos mil dieciocho, la demandante interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150150001727, el cual es resuelto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09876-9-2018, que resolvió confirmar la resolución apelada. Dicha resolución originó el proceso judicial signado con el Expediente Judicial N° 2896-2019, el cual fue acumulado al Expediente Judicial N° 12720-2018. Causales declaradas precedentes Mediante resolución casatoria de fecha veintisiete de enero de dos mil veintidós, las siguientes causales fueron declaradas precedentes: Del recurso presentado por el Procurador Público Adjuvado a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal: a) Vulneración de lo dispuesto en los artículos 103 y 139 (numeral 5) de la Constitución Política del Estado y de lo dispuesto por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. b) Inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil. Del recurso de la SUNAT: a) La reiterada arbitrariedad manifiesta en la que incurre la sentencia de vista, en agravio del derecho fundamental a un debido proceso. b) Contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código

Civil, y con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (como la contenida en las Sentencias N° 3184-2012-PA/TC y N° 3373-2012-PA/TC). Del recurso de Ausenco Perú S.A.C.

a) Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. b) Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil. c) Contravención del principio de predictibilidad por inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable al procedimiento administrativo tributario, conforme la norma IX del título preliminar del Código Tributario; y contravención del principio de igualdad ante la ley, por inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Estado. d) Inaplicación del literal f de la norma III del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF. e) Interpretación errónea del artículo 33 y del numeral 1 del apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y la consecuente aplicación indebida del literal b del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y violación a la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. f) Inaplicación del artículo 127 del Código Tributario y del numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar de la Ley que Regula el Procedimiento Administrativo General, aplicable al procedimiento administrativo tributario, conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario. g) Inaplicación del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, del numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 129 del Código Tributario. h) Inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. i) Contravención del principio de tipicidad en materia sancionadora por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. j) Contravención de los principios de culpabilidad y razonabilidad en la aplicación de sanciones por indebida aplicación del artículo 165 del Código Tributario e inaplicación de los numerales 3 y 10 del artículo 248 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. k) Contravención del principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria por inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú y del numeral 5 del artículo 248 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. l) Incorrecta interpretación del artículo 156 del Código Tributario.

**CONSIDERANDO: El recurso de casación PRIMERO. 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>2</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 a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</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, 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 declaradas procedentes Recurso de casación presentado por Ausenco Perú S.A.C. Primera infracción normativa de naturaleza procesal anulatoria Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. SEGUNDO.** e.1 La disposición alegada señala lo siguiente: **Constitución Política del Estado Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. e.2 Los argumentos de la recurrente son los siguientes: a) La sentencia de vista incurrió en una motivación insuficiente al no exponer las razones de derecho por las cuales los servicios prestados por la empresa recurrente a favor de MGM Pipelines Pty. Ltd no califican como servicio de asistencia técnica o consultoría. b) La sentencia de vista se remite a algunos criterios doctrinarios sin sustentar el criterio para su elección y deja de lado la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal como fuente de derecho calificada. 1.3. Sobre esta infracción normativa, el deber de motivación, refiere la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela. Excepción Preliminar. Mediante la Sentencia de cinco de agosto de dos mil ocho. Serie C N° 182, se ha pronunciado en este sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152 1.4. Asimismo, y como se ha señalado anteriormente, si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos puestos en la resolución cuestionada. De esta manera, al Juez Supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo, lo que equivale a señalar si existen razones suficientes, coherentes, lógicas en la decisión del órgano jurisdiccional. Asimismo, conforme alega el recurrente y sobre la motivación insuficiente, señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 000728-2008, lo siguiente: **a)** Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. [...] **d)** La motivación insuficiente. Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la “insuficiencia” de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo. 1.5. En el caso, de acuerdo a los términos de la demanda, la pretensión principal es que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05174-9-2018 en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0250140014122/SUNAT en cuanto al reparo al débito fiscal del IGV de los periodos abril, junio y diciembre 2008 asociado con los servicios prestados por la Compañía a MGM Pipelines Pty Ltda. que supuestamente no califican como “servicios de consultoría o asistencia técnica” y que, por tanto no calificarían como exportación de servicios; conforme a los fundamentos de la demanda, incluyendo el reparo a gastos (“expenses”) por las facturas emitidas por la compañía a MGM Pipelines Pty Ltd. y a PSI Engineering Ltd. 1.6. Siendo ello así, la controversia se circunscribía, en dicho extremo, a determinar si los servicios prestados por la recurrente a MGM Pipelines Pty Ltd, califican o no como



servicios de asistencia técnica o consultoría; y siendo así, se trate de una exportación de servicios de acuerdo al de excepción prevista por el artículo 33 de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, que establece el régimen de excepción de impuesto general a las ventas concordante con el Apéndice V de la Ley del IGV que, en su texto actual, considera como exportación de servicios a los servicios de consultoría, asesoría y asistencia técnica. 1.7. En esa línea, para analizar la materia controvertida, resulta necesario establecer la naturaleza de los servicios de asistencia técnica; y, si los servicios prestados por la recurrente a MGM Pipelines Pty Ltd (empresa no domiciliada), califican o no como servicios de asistencia técnica o asesoría, inafectos del impuesto, conforme al contenido del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual: [...] c. Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, **con el objeto de proporcionar conocimientos especializados**, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. [...] En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios: [...] 1. Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. 2. Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras. 3. Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras. [...] 1.8. Partiendo de dicha premisa, en el caso, resulta necesario establecer de manera concreta, si los servicios prestados por la recurrente revisten los elementos constitutivos de un servicio de asistencia técnica especializada, de acuerdo a lo establecido por la norma legal referida precedentemente; y para ello se debe partir del análisis respecto de, si el servicio prestado posee como objeto predeterminante proporcionar o transmitir conocimientos especializados, no patentables; es decir, no se trata de cualquier tipo de conocimiento o prestación de servicios, pues implica que se enseñe cómo se realizó dicha actividad especializada que por su relevancia y esencialidad sustenta su transferencia al usuario mediante una asistencia especializada. 1.9. Ahora bien, a efectos de confirmar la sentencia que declaró infundada la demanda, en el extremo referido, la Sala Superior, ha razonado del siguiente modo: "Valorando las instrumentales antes mencionadas se concluye que los mismos no acreditan que los servicios prestados por la recurrente hayan consistido en uno de asistencia técnica pues como se ha manifestado solo describen la forma de ejecutado el proyecto así como los materiales empleados, sin apreciarse que señalen que las actividades realizadas constituyeran una transmisión de conocimientos hacia el usuario MGM de conformidad con la definición de dicho servicio en el séptimo considerando, por lo que de la valoración conjunta de todos los documentos aportados por la recurrente tanto en la etapa administrativa y la etapa judicial no se logra avizorar que los servicios prestados sean de asistencia técnica.". 1.10. Por otro lado, la sala de mérito, para llegar a dicha conclusión ha referido en el considerando noveno que e el procedimiento de fiscalización la recurrente presento la orden de servicios, la cual señala que la demandante se encargaría de prestar "servicios de ingeniería y entregables de ingeniería en apoyo XPA". Así mismo señaló que los entregables incluyen: - Bases de diseño mecánico y civil. - Planos layout mecánicos de las estaciones de bombeo. - Planos de detalle de las tuberías de las estaciones de bombeo. - Planos layout civiles de las estaciones de bombeo. - Planos de detalle de las estaciones de bombeo. - Especificaciones civiles del proyecto. - Especificaciones mecánicas del proyecto. - Cálculo. - Servicios de gerencia de ingeniería, supervisión y gestión de la ingeniería de las obras iniciales realizada en Australia incluyendo el diseño, alcances del trabajo, visitas de campo, gerencia y presentación de reportes de avance. Así también presentó el Resumen Ejecutivo, en el cual se señala que el propósito de dicho informe es documentar el desarrollo de los proyectos desde el momento en que se

colocó en ESPERA el 1 de abril de 2008 por Extensión Hill hasta la desmovilización del Subgerente del Proyecto XPA, el 19 de diciembre de 2008. Dicho informe también describe la forma en que se ha dividido las áreas de trabajo y disciplinas para presentar una declaración de posición sobre cada actividad y la disciplina como una introducción al proyecto. 1.11. La sala concluye que, se infiere por la información presentada, que no se advierte que dentro de los servicios brindados se encuentre la transmisión de conocimientos que es la característica principal para que un servicio pueda ser calificado como un servicio de asistencia técnica. A dicha conclusión, la sala de mérito arriba luego de haber efectuado el análisis previo del contenido de los documentos presentados incluso en sede administrativa por la recurrente; conclusión que, si bien difiere de la prepuesta efectuada por la recurrente, contiene una argumentación fáctica y jurídica, así como la valoración conjunta de aquellos medios probatorios aportados en sede administrativa y jurisdiccional por la parte recurrente, desde cuya perspectiva la sentencia de vista es válida, ello sin perjuicio de que estemos o no de acuerdo con el sentido del fallo. 1.12. En efecto, en el considerando décimo la sala ha señalado que, del documento denominado "XPA Deputy Project Manager – Technical Services – Close Out", y de los demás documentos presentados en la demanda se advierte que solo detallan los materiales empleados por la demandante para la ejecución del proyecto, lo cual no ha generado convicción en el colegiado respecto de la postura presentada por al recurrente, habiendo dado respuesta a todos los cuestionamientos efectuados en el recurso de apelación, conforme a lo cual, la sentencia resulta válida formalmente. 1.13. Por estas consideraciones no se advierte que la Sala Superior haya inaplicado el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, pues la sentencia de vista ha cumplido con estándares mínimos de motivación para su validez, por lo que corresponde declarar **infundada** esta causal. **Segunda infracción normativa de naturaleza procesal anulatoria** Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil TERCERO. 1.1 La disposición normativa señala lo siguiente: **Código Procesal Civil Artículo 197.-** Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. 1.2 Los argumentos señalados por la recurrente sobre esta infracción normativa son los siguientes: a) La sentencia de vista ha incurrido en afectación del derecho al debido proceso en su manifestación de derecho a la defensa y derecho a probar (numerales 14 y 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú). b) La sentencia de vista no realizó una debida valoración de los medios probatorios ofrecidos por la empresa recurrente, al no evidenciarse una apreciación conjunta y razonada de dichas pruebas. De declararse fundada esta infracción normativa, la Sala Suprema deberá anular parcialmente la sentencia de vista en el extremo que confirmó la sentencia de primera instancia, a fin de que se emita un nuevo pronunciamiento acorde a derecho. La incidencia de la referida infracción normativa en la decisión contenida en la sentencia de vista es evidente, puesto que la Sala Superior la ha sustentado sin haber meritado en forma conjunta y razonada determinados medios probatorios presentados por la empresa recurrente, tanto en sede administrativa como judicial, con los cuales se acredita que los servicios prestados por la empresa recurrente a favor de MGM Pipelines Pty Ltd califican como asistencia técnica o consultoría. 1.3 En este extremo, habiéndose analizado el tema de la valoración probatoria en el considerando precedente, y llegado a la conclusión que la sala de mérito, ha valorado de manera conjunta todos los medios probatorios presentados, aun los que no habían sido valorados en sede administrativa, llegando a la conclusión que los mismos no le generan convicción respecto de la calidad de asistencia técnica de los servicios exportados por la recurrente; resulta de aplicación el mismo análisis que se efectuó respecto de la primera infracción de naturaleza procesal conforme a lo cual, corresponde declarar **infundada** esta causal. Causales de naturaleza revocatoria Tercera infracción normativa Contravención al principio de predictibilidad por inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y contravención al principio de igualdad ante la ley, por inaplicación del numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Estado CUARTO. 1.1 Las disposiciones normativas señalan lo siguiente: **Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV 1.15 Principio de predictibilidad o de confianza legítima.** - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada

procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. **Constitución Política del Perú Artículo 2.- Derechos fundamentales de la persona 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. 1.2 El argumento central de la infracción es que la sentencia de vista no tuvo en cuenta la línea jurisprudencial del tribunal fiscal en la que establece los criterios para determinar cuándo un servicio califica como asistencia técnica para fines del impuesto general a las ventas, evidenciándose un apartamiento injustificado de la jurisprudencia del tribunal fiscal. 1.3 Al respecto, cabe precisar que, en efecto, la sala de mérito en su considerando décimo segundo y décimo tercero se ha referido a los agravios respecto del cambio del fundamento del reparo, mas no a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en tanto este agravio no fue incluido en el recurso de apelación, siendo recién en el recurso de casación que se plantea. 1.4 Sin embargo, es menester aclarar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, siendo un ente administrativo no resulta vinculante para el Poder Judicial, advirtiéndose, por otro lado, que en la sentencia de vista se ha efectuado el análisis respecto de la divergencia de pronunciamiento entre el servicio prestado a PSI Engineering y MGM Pipelines Pty Ltd., precisando que para el primero se presentaron medios probatorios distintos a los presentados para el segundo. 1.5 En este extremo es necesario poner de manifiesto que en sede administrativa, el tribunal fiscal consideró que al no haber presentado la recurrente, la documentación para acreditar su afirmación respecto de los servicios prestados a la empresa no domiciliada MGM Pipelines Pty Ltd., ésta no fue valorada, lo cual no implica que haya existido un término de comparación con el análisis efectuado respecto de la empresa PSI Engineering; análisis que correspondió, en aplicación del principio de plena jurisdicción, al órgano jurisdiccional, al contar con toda la documentación necesaria, incluido el documento de traducción al castellano de sus medios probatorios; análisis que finalmente fue efectuado por la sala de mérito, por lo que las alegaciones efectuadas por la recurrente carecen de sustento; razón por la que esta infracción deviene **infundada**. Cuarta infracción normativa Inaplicación del literal f) de la norma III del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013- EF QUINTO. 1.1 La norma presuntamente infringida es la siguiente: Disposición Normativa: **Norma III: fuentes del derecho tributario** Son fuentes del Derecho Tributario: (...) f) La jurisprudencia 1.2 Para sustentar esta infracción, la recurrente refiere que la sentencia de vista omitió acudir a la jurisprudencia tributaria como fuente de derecho para identificar una definición legal de asistencia técnica, siendo la jurisprudencia del Tribunal Fiscal la pertinente e idónea para el presente caso, al tratarse de un órgano técnico, especializado y de última instancia administrativa en materia tributaria. 1.3 Al respecto, prima facie, se debe tener presente que, si bien es cierto la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no vincula a los jueces del Poder Judicial; sin embargo, para efectos de establecer la definición de lo que es una asistencia técnica para fines del Impuesto General a las Ventas resulta necesario recurrir, no sólo a la doctrina, tal como se ha hecho en la sentencia de vista, para finalmente establecer que el elemento esencial de la asistencia técnica es la transmisión de conocimientos; sino también a las fuentes del derecho, dentro de las cuales no se puede soslayar la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, como ente administrativo de última instancia en materia tributaria; tanto más que en el presente caso, la Ley del Impuesto General a las Ventas no preveía la definición de la asistencia técnica. 1.4 La sentencia de vista en su considerando décimo primero, respecto a la definición de la asistencia técnica ha señalado lo siguiente: "Al respecto, debemos tener en cuenta que la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-EF-2004, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que cuando se refiere que el prestador proporcione conocimientos especializados, ello implica que transmita o transfiera tales conocimientos al usuario, agregando que el concepto de asistencia técnica involucra no solo un hacer, sino que éste**

debe otorgar una valor agregado para el usuario en la medida que éste se aprovecha directamente de las habilidades del prestador. (...) Así las cosas, si bien el Reglamento del Impuesto a la Renta nos proporciona una definición de asistencia técnica, sin embargo, como se ha señalado en el considerando séptimo, se ha establecido que a criterio de este Colegiado la asistencia técnica tiene como característica principal la transmisión de conocimientos, debiéndose entender por esta a la acción de proporcionar conocimientos u asesoramiento que brinda una persona a otra respecto a un procedimiento u objeto, siendo que dichos conocimientos pueden ser aprovechados directamente por el usuario de forma indefinida, replicando lo transmitido por el asesor sin la necesidad de la participación de este último en la ejecución de lo transmitido. (...)" 1.5 De lo allí señalado, se evidencia que si bien es cierto, la sala de mérito, no ha tenido en consideración la definición establecida por el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia, sin embargo ha recurrido a la doctrina, así como al texto normativo referido, sin que ello signifique la inaplicación de la referida jurisprudencia en perjuicio de la recurrente, en la medida que aplica fuentes del derecho tributario previstas por la misma norma invocada por la recurrente, fuentes que han sido aplicadas en el orden de prelación previsto por la norma invocada como infringida; desde cuya perspectiva no se advierte una afectación al derecho de la recurrente; por tales consideraciones se debe declarar **infundada** esta infracción. Quinta infracción normativa Interpretación errónea del artículo 33 y del numeral 1 del Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante, "Ley del IGV"); y la consecuente aplicación indebida del literal b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y violación a la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario. **SEXTO.** 1.1 Las normas invocadas son: **Código Tributario TÍTULO PRELIMINAR NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS** Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. **Ley del Impuesto General a las Ventas Artículo 1.- OPERACIONES GRAVADAS** El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones: (...) b) La prestación o utilización de servicios en el país; (...) Artículo 33.- EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas. (...) Las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V. Dicho Apéndice podrá ser modificado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas. El Reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir los servicios contenidos en el Apéndice V. (...) APÉNDICE V OPERACIONES CONSIDERADAS COMO EXPORTACION DE SERVICIOS Exportación de los siguientes servicios: 1. Servicios de consultoría y asistencia técnica. 1.2 La recurrente sustenta la infracción referida en razón a que la sentencia de vista desconoció que el servicio prestado por la Compañía a favor de MGM no se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, en razón a que, al tratarse de un servicio de asistencia técnica, califica como una exportación de servicios inafecta. En este extremo, resulta pertinente establecer si los servicios prestados por la recurrente se encuentran inafectos del Impuesto General a las Ventas IGV; pues bien, nos remitimos a lo que precisa el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que en su artículo 33 establece que: La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas. Y, se consideran servicios exportados, los que cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos: **a) Se presten a título oneroso**, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos; **b) El exportador sea una persona domiciliada en el país;** **c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país;** **d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.** Por su parte, el apéndice V de la ley del IGV considera como exportación de servicios **1. Servicios de consultoría y asistencia técnica.** (texto anterior a la modificatoria del veintidós de junio de dos mil dieciséis, aplicable al caso por temporalidad). 1.3 Antes bien, desde dicha perspectiva, para

el caso es necesario determinar si los servicios prestados por la recurrente a MGM Pipelines Pty Ltd. cumplen con todos los elementos previstos por las normas que regulan el régimen de inafectación del Impuesto General a las Ventas, y atendiendo a lo actuado en sede administrativa como judicial, realizando el análisis de subsunción de las normas legales que lo prevén, los servicios prestados por la recurrente califican como exportación de servicios, en la medida que se han prestado a título oneroso, el exportador es un domiciliado, los servicios se han utilizado por un no domiciliado, en el extranjero; consecuentemente cumple con los requisitos previstos por las normas para ser exportación de servicios, todo lo cual, ha sido aceptado por ambas partes, por lo que en este extremo no existe controversia. Quedando por determinar si, a la luz de lo previsto por el apéndice V de la ley del IGV, los servicios exportados califican como asistencia técnica, desde la perspectiva de la norma acotada. 1.4 Al respecto, la sentencia de vista, acogiendo la propuesta de las demandadas, ha considerado que los servicios prestados por la recurrente a MGM Pipelines Pty Ltd., a diferencia de los servicios prestados a PSI Engineering, no califican como asistencia técnica, para efectos del régimen de inafectación del IGV; por lo que corresponde a este Supremo Tribunal determinar si los servicios prestados por la recurrente califican o no como "asistencia técnica" para efectos de la aplicación del régimen especial de inafectación de IGV. 1.5 La sala de mérito considera que: las instrumentales no acreditan que los servicios prestados por la recurrente hayan consistido en uno de asistencia técnica pues solo describen la forma de ejecutado el proyecto así como los materiales empleados, sin apreciarse que señalen que las actividades realizadas constituyeran una transmisión de conocimientos hacia el usuario MGM de conformidad con la definición de dicho servicio [...] exige la transmisión de conocimientos expresados en la descripción de la forma cómo se hace u obtiene algo, siendo esencial que el conocimiento pueda ser replicado por el usuario en forma indefinida. Sobre los documentos presentados por la recurrente en sede administrativa, refiere que la información contenida en dichos documentos, solo describe la forma en que se llevaría a cabo el proyecto y el producto final que debe entregarse a favor de MGM y no se advierte que, dentro de los servicios brindados, se encuentre la transmisión de conocimientos, para calificar como uno de asistencia técnica, y, en consecuencia, una exportación de servicios. 1.6 Siendo ello así, corresponde a este Supremo Tribunal establecer lo que se debe entender por "asistencia técnica" para fines de la inafectación del IGV, para lo cual recurriremos a textos especializados en la materia, así como normas tributarias, aplicables al caso, ello, en la medida que ni la ley, ni el reglamento del IGV nos proporcionan una definición de este concepto. 1.7 Atendiendo a dicha ausencia, es necesario recurrir a la interpretación sistemática, que según Shoschana Zusman T. "Tradicionalmente, la interpretación sistemática ha sido entendida como aquella que recurre a la totalidad de normas de un sistema legal o a parte de ellas, para entender el significado de la ley. Como puede verse, la interpretación sistemática alude a la aplicación del principio de no contradicción propio de la ley. Las normas tienen que armonizar para que el sistema funcione. Ellas no pueden contradecirse, porque, de hacerlo, el sistema no puede funcionar. Por ello son dos las reglas jurídicas fundamentales para la aplicación del principio de no contradicción: (i) la norma especial es preferida a la norma general; y (ii) la norma posterior es preferida a la anterior. De ellas derivan las reglas según las cuales (i) la norma especial anterior se prefiere a la norma general posterior, pues vale como excepción; y (ii) la norma especial posterior no deroga la norma general anterior, sino establece una excepción."<sup>4</sup> 1.8 En tal sentido, es preciso remitirnos por criterio de especialidad a lo que el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define como asistencia técnica, según el artículo 4.A, inciso c) del reglamento de la ley del impuesto a la renta, "Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior." 1.9 Igualmente, la misma norma precisa los servicios considerados como asistencia técnica, señalando lo siguiente: [...] En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios: 1. Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación

y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. 2. Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras. 3. Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras. 1.10 Por otro lado, la misma norma precisa los servicios que no se consideran como asistencia técnica, señalando en su tercer párrafo lo siguiente: [...] No se considera como asistencia técnica a: i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo. ii) Los servicios de marketing y publicidad. iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares. iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículos 27 de la Ley y 16. v) La supervisión de importaciones. En estos dos últimos casos la contraprestación recibirá el tratamiento de regalías. La renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del Artículo 76 de la Ley, no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país. 1.11 En la misma línea, "Technology Management Handbook" editado por Richard C. Dorf, la asistencia técnica se refiere a "un conjunto de servicios especializados proporcionados por personas que tienen habilidades técnicas y conocimientos para ayudar a los usuarios a resolver problemas y utilizar efectivamente la tecnología en sus actividades" (Dorf, 2005). Además, el International Trade Center (ITC), una agencia conjunta de la Organización Mundial del Comercio y las Naciones Unidas, ofrece una definición similar en su "Glosario de Términos de Exportación e Importación" donde describe la asistencia técnica como "servicios que brindan expertos en áreas técnicas específicas para ayudar a resolver problemas técnicos y mejorar el rendimiento de sistemas, equipos o procesos" (ITC, 2010). 1.12 Respecto a las definiciones sobre asistencia técnica, es posible establecer elementos comunes como la utilización de habilidades, artes, técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados al usuario, la utilización efectiva de la tecnología en sus actividades, dichos servicios prestados por expertos en áreas técnicas específicas para ayudar a resolver problemas técnicos y mejorar el rendimiento de sistemas, equipos o procesos. Encontrándose expresamente definidos como tales, los servicios de ingeniería dentro de los cuales se consideran estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. 1.13 Es necesario tener presente que la empresa se especializa en explorar y evaluar las oportunidades técnicas y financieras de cualquier proyecto relacionado con distintas áreas y disciplinas; y específicamente en el área de la minería, sus servicios técnicos se encuentran vinculados con el desarrollo de tecnologías, prestando diversos tipos de servicios; y en el caso concreto sus servicios estuvieron destinados a realizar estudios preliminares y conceptuales para asegurar que el proyecto XPA funcione, basado en estudios reales del proyecto específico de su cliente; así como, estudios de factibilidad, incluidos informes integrales del mismo que aseguren que su cliente tenga toda la información necesaria para adoptar la decisión que más le convenga, en función de la asistencia técnica referida. 1.14 En el transcurso del proceso contencioso administrativo, se ha establecido, y así lo ha considerado la sala de mérito, que, se advierte de los actuados administrativos que la recurrente al presentar sus descargos en el procedimiento de fiscalización presentó el documento consistente en la orden de servicios, en el que se señala que la demandante se encargaría de prestar servicios de ingeniería y entregables en apoyo XPA, señalando que los entregables incluyen: a) Bases de diseño mecánico y civil. b) Planos layout mecánicos de las estaciones de bombeo. c) Planos de detalle de las tuberías de las estaciones de bombeo. d) Planos layout civiles de las estaciones de bombeo. e) Planos de detalle de las estaciones de bombeo. f) Especificaciones civiles del proyecto. g) Especificaciones mecánicas del proyecto. h) Cálculo. i) Servicios de gerencia de ingeniería, supervisión y gestión de la ingeniería de las obras iniciales realizadas en



Australia incluyendo el diseño, alcances del trabajo, visitas de campo, gerencia y presentación de reportes de avance.

1.15 Para acreditar la ejecución del contrato suscrito el 03 de diciembre del 2007, que configura la prestación de servicios especializados, la empresa adjuntó los siguientes documentos: a) Contrato suscrito el 03 de diciembre del 2007 y orden de compra N° 00450017, donde se describe el contenido de las prestaciones a cargo de la recurrente a través de los entregables, respecto a: - Bases de diseño mecánico y civil - Planos layout mecánicos de las estaciones de bombeo - Planos de detalle de las tuberías de las estaciones de bombeo - Planos layout civiles de las estaciones de bombeo - Planos de detalle de las estaciones de bombeo - Especificaciones civiles del proyecto - Especificaciones mecánicas del proyecto - Cálculos - Servicios de gerencia de ingeniería, supervisión y gestión de la ingeniería de las obras iniciales realizada en Australia incluyendo el diseño, alcances del trabajo, visitas de campo, gerencia y presentación de reportes de avance. b) Resumen ejecutivo, del cual se extrae que su propósito es documentar el desarrollo de los proyectos XPA desde el momento en que se colocó el proyecto en espera el 01 de abril de 2008 por Extensión Hill hasta la desmovilización del Subgerente del Proyecto XPA, el 19 de diciembre de 2008. Se indicó que el alcance del Proyecto XPA se mantuvo sin cambios en la prestación de un sistema de transporte de relaves por bombeo y sistema de filtración. Y se detalló como alcance del trabajo de la Compañía la ingeniería, soporte a construcción y comisionamiento, todo como parte del Proyecto XPA. c) Carta de fecha 15 de junio de 2010 emitida por MGM a la Compañía. En dicho documento MGM confirmó que la Compañía realizó una serie de entregables vinculados con la ingeniería del Proyecto XPA en Australia. d) Registro de Documento de Ingeniería (Documento N° EHPP-PSI-0572-MPST-001), donde se señaló como objetivos del trabajo vinculado al Proyecto XPA, entre otros: - Desarrollar la solución técnica que minimice el costo de la vida global - Asegurar que la calidad del trabajo siga las pautas de diseño y normas de construcción acordadas. - Ejecutar el proyecto por una cantidad menor o igual al costo total de operación Asimismo, en dicho documento describe los planos y diagramas generales y las horas que cada uno de ellos involucra: - Planos eléctricos - Planos de tuberías - Planos de telecomunicaciones Planos y diagramas del área de mina y Planos y diagramas del terminal: - Civil - Eléctricos - Hidráulicos - Instrumentación/SCADA - Mecánicos - Estructurales - Telecomunicaciones Finalmente, hace referencia a los documentos de ingeniería y al listado de materiales y equipos compatibles con los diseños elaborados por la Compañía. - Lista de válvulas - Lista de equipos mecánicos 1.16 De la verificación de dichos documentos, es posible determinar que los servicios efectuados por la recurrente, a favor de la empresa no domiciliada MGM Pipelines Pty Ltd., teniendo en consideración la especialidad de la empresa prestadora en el rubro de la minería, para lo cual se requiere de habilidades técnicas y conocimientos especializados no patentables para ayudar a los usuarios a resolver problemas y utilizar efectivamente la tecnología en sus actividades; y, habiendo la empresa recurrente, puesto dichos conocimientos especializados, a disposición de la usuaria -pues para sus fines, la misma requería de dicho conocimiento especializado para poder, en base a ello, tomar la decisión de invertir en el rubro- se concluye que existió la transmisión de estos conocimientos a la usuaria por parte de la recurrente, los mismos que, además resultan necesarios para el desarrollo del proyecto XPA, para lo que fue contratado el servicio especializado de la recurrente. Cumpléndose de esta manera, todos los elementos constitutivos previstos por las normas señaladas, para ser asistencia técnica. 1.17 En suma, se advierte que, dichos servicios, en efecto, se han transmitido a la usuaria como conocimientos especializados, que no podían estar al alcance de la misma sin la intervención de la prestadora del servicio u otra igualmente especializada en el rubro; lo cual determina que los mencionados servicios califiquen como asistencia técnica para fines de la inafectación prevista por la Ley del IGV, materia del presente. Conforme a ello, en el presente caso ha quedado debida y suficientemente acreditado que los servicios prestados por la recurrente califican como asistencia técnica para los fines previstos por el artículo 33 de la Ley del IGV, que prevé en su inciso 1: "La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas [...]". 1.18 En relación a este extremo, de la revisión de la sentencia de vista materia del recurso, se advierte que se ha efectuado una interpretación extensiva de las disposiciones tributarias, exigiendo el cumplimiento de requisitos adicionales, como la réplica del usuario en forma indefinida de los conocimientos

transferidos de la recurrente a la usuaria, extremo que ha determinado en el caso, que se declare infundada la demanda; con lo cual la sala de mérito ha infringido lo dispuesto por el la norma VIII del título preliminar del Código Tributario que expresamente prohíbe la extensión referida; habiendo interpretado de manera errónea las normas analizadas y denunciadas como tales, con lo cual se ha infringido la norma materia de análisis, por lo que esta infracción debe ser declarada **fundada**. **Sexta infracción normativa** Inaplicación del artículo 127 del Código Tributario y del numeral 1.2 del Artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable al procedimiento administrativo tributario, conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario. SÉPTIMO. 1.1 La presunta norma infringida es la siguiente: **Código Tributario** Artículo 127.- FACULTAD DE REEXAMEN El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos. En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación. Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones. Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación. **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...) 1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos 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. 1.2 Sustenta la infracción en función a que la sentencia de vista no tuvo en cuenta que la resolución de interendencia agregó un fundamento vinculado a la definición de asistencia técnica no previsto en la Resolución de Determinación, con el cual se modificó el sustento inicial del reparo, sin darle oportunidad a la Compañía de ejercer su derecho de defensa. 1.3 Al respecto, se debe considerar que, la sala de mérito, sin perjuicio del fundamento referido a la definición de asistencia técnica de la resolución de determinación, en aplicación del principio de plena jurisdicción ha procedido a establecer su propia definición de la asistencia técnica, extremo respecto del cual nos hemos referido en los **acápites 2.25 y 2.26.**, por lo que carece de objeto emitir pronunciamiento sobre dicho extremo. 1.4 Sin perjuicio de lo anterior, resulta evidente que la sala superior, a mérito de la interpretación extensiva de lo que se entiende por asistencia técnica, infringiendo las normas aludidas en el considerando precedente, ha determinado que en el caso no se trató de una exportación de servicios inafecta del IGV, al concluir que no concurría en el caso la asistencia técnica, todo lo cual determina así mismo la infracción de las normas legales invocadas, en consecuencia dicha infracción resulta **fundada**. **Séptima infracción normativa** Inaplicación del Artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, el numeral 1.2 del Artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 129 del Código Tributario OCTAVO. 1.1 Las normas supuestamente infringidas son las siguientes: **Código Procesal Civil** Título Preliminar 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. **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...) 1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos 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. **Código Tributario** Artículo 129.- CONTENIDO DE LAS RESOLUCIONES Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150. 1.2 Sustenta la infracción refiriendo que la sentencia de vista consideró que el extremo impugnado vinculado a los "expenses" consignados en las Facturas números 491, 510 y 563 no fueron oportunamente impugnados en etapa administrativa, lo que trajo como consecuencia que deje de aplicar el derecho correspondiente. 1.3 Al respecto, es pertinente señalar que la sala de mérito, en efecto ha referido que se advierte que efectivamente en el recurso de apelación en sede administrativa la recurrente no cuestionó el extremo de los gastos reembolsables (expenses) que, si tuvo en la resolución de intendencia, lo cual acarrearó el consentimiento de dicho pronunciamiento; lo cual en términos formales se encuentra arreglado a Ley. 1.4 Ahora bien, la recurrente sostiene que sus argumentos no fueron valorados por el tribunal fiscal, pese a tratarse de un reparo que forma parte de la controversia en el expediente administrativo, por lo cual, considera que el tribunal fiscal debió emitir un pronunciamiento al respecto, aun cuando, no hubiere expresado agravios respecto de dicho extremo, lo cual carece de todo sustento lógico y jurídico, en razón a que dicho extremo ha quedado consentido por la parte que no recurrió el mismo, y, respecto del cual ya no es posible realizar cuestionamiento alguno en la vía judicial, al haber adquirido firmeza el pronunciamiento efectuado por la administración tributaria al resolver el recurso de reclamación; por lo que dicha infracción debe ser declarada **infundada**. **Octava infracción normativa** Inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en razón a que la sentencia de vista no aplicó los principios de la potestad sancionadora ni las garantías del debido procedimiento sancionador que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General y contravención al principio de retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria por inaplicación del artículo 103 de la Constitución Política del Perú NOVENO. 1.1 Las normas supuestamente infringidas son las siguientes: **Constitución Política del Perú** Artículo 103.- Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho 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. Constitución no ampara el abuso del derecho. **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales: 1. Legalidad.- Sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad. 2. Debido procedimiento.- No se pueden imponer sanciones sin que se haya tramitado el procedimiento respectivo, respetando las garantías del debido procedimiento. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deben establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora,

encomendándolas a autoridades distintas. 3. Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deben ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, observando los siguientes criterios que se señalan a efectos de su graduación: a) El beneficio ilícito resultante por la comisión de la infracción; b) La probabilidad de detección de la infracción; c) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido; d) El perjuicio económico causado; e) La reincidencia, por la comisión de la misma infracción dentro del plazo de un (1) año desde que quedó firme la resolución que sancionó la primera infracción. f) Las circunstancias de la comisión de la infracción; y g) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor. 4. Tipicidad.- Solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley o Decreto Legislativo permita tipificar infracciones por norma reglamentaria. A través de la tipificación de infracciones no se puede imponer a los administrados el cumplimiento de obligaciones que no estén previstas previamente en una norma legal o reglamentaria, según corresponda. En la configuración de los regímenes sancionadores se evita la tipificación de infracciones con idéntico supuesto de hecho e idéntico fundamento respecto de aquellos delitos o faltas ya establecidos en las leyes penales o respecto de aquellas infracciones ya tipificadas en otras normas administrativas sancionadoras. 5.- Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables. Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición. 6. Concurso de Infracciones.- Cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes. 7. Continuación de infracciones.- Para determinar la procedencia de la imposición de sanciones por infracciones en las que el administrado incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días hábiles desde la fecha de la imposición de la última sanción y que se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo. Las entidades, bajo sanción de nulidad, no podrán atribuir el supuesto de continuidad y/o la imposición de la sanción respectiva, en los siguientes casos: a) Cuando se encuentre en trámite un recurso administrativo interpuesto dentro del plazo contra el acto administrativo mediante el cual se impuso la última sanción administrativa. b) Cuando el recurso administrativo interpuesto no hubiera recaído en acto administrativo firme. c) Cuando la conducta que determinó la imposición de la sanción administrativa original haya perdido el carácter de infracción administrativa por modificación en el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de principio de irretroactividad a que se refiere el inciso 5. 8. Causalidad.- La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable. 9. Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario. 10. Culpabilidad.- La responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva. 11. Non bis in idem.- No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento. Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, salvo la concurrencia del supuesto de continuación de infracciones a que se refiere el inciso 7. [...] **Artículo 254.- Caracteres del procedimiento sancionador** 254.1 Para el ejercicio de la potestad sancionadora se requiere obligatoriamente haber seguido el procedimiento legal o reglamentariamente establecido caracterizado por: 1. Diferenciar en su estructura entre la autoridad que conduce la fase instructora y la que decide la aplicación de la sanción. 2. Considerar que los hechos probados por resoluciones



judiciales firmes vinculan a las entidades en sus procedimientos sancionadores. 3. Notificar a los administrados los hechos que se le imputen a título de cargo, la calificación de las infracciones que tales hechos pueden constituir y la expresión de las sanciones que, en su caso, se le pudiera imponer, así como la autoridad competente para imponer la sanción y la norma que atribuya tal competencia. 4. Otorgar al administrado un plazo de cinco días para formular sus alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico conforme al numeral 173.2 del artículo 173, sin que la abstención del ejercicio de este derecho pueda considerarse elemento de juicio en contrario a su situación. 254.2 La Administración revisa de oficio las resoluciones administrativas fundadas en hechos contradictorios con los probados en las resoluciones judiciales con calidad de cosa juzgada, de acuerdo con las normas que regulan los procedimientos de revisión de oficio. 1.2 En relación a dicha infracción, la recurrente señala que: "Las normas tributarias que suprimen o reducen las sanciones por infracciones tributarias no tendrán efecto retroactivo sobre las sanciones en trámite o en ejecución. En materia tributaria, en principio, se aplica el principio de irretroactividad, pero de manera excepcional se puede aplicar el principio de retroactividad benigna si las sanciones no están en trámite ni en ejecución y no existe prohibición legal expresa. En este caso particular, se argumenta que no se aplica el principio de retroactividad benigna debido a los principios de legalidad y especialidad. Se menciona que la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) contiene normas comunes para todos los procedimientos, incluyendo los especiales, y estos no pueden tener aspectos menos favorables que los de dicha ley. Además, la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 excluye a las Autoridades Tributarias de la aplicación de ciertos dispositivos legales. Aunque la Constitución establece la irretroactividad de las normas y la retroactividad benigna solo en materia penal cuando favorece al acusado, se argumenta que, en virtud del principio de igualdad, si se admite la retroactividad benigna en materia penal, también debería aplicarse en materia administrativa sancionadora tributaria. Esta posición ha sido ratificada en una Casación y también está respaldada por Gamboa Valega, quien sostiene que la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria es más coherente con los principios constitucionales. Además, se menciona que sería irrazonable aplicarla en el ámbito penal pero no en el ámbito de infracciones y sanciones tributarias, que son considerados ilícitos menores." 1.3 Al respecto, la sentencia de vista en el considerando décimo séptimo y décimo octavo, ha desarrollado lo concerniente a la imposición de la multa materia del recurso, concluyendo: "En ese sentido, se aprecia que en el presente caso a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, esto es, 31 de diciembre de 2016, la autoridad tributaria ya había imputado a la demandante la infracción e impuso la sanción descrita en el primer párrafo en mérito al texto original del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y su Tabla de Infracciones y Sanciones a través de la notificación de Resolución de la Multa, por lo que la sanción de multa se encontraba en trámite, es decir, siendo discutida en el procedimiento contencioso tributario, por lo que no le resulta aplicable la aplicación del principio de retroactividad benigna, que como se ha manifestado puede ser aplicada siempre que no se encuentren ni en trámite ni ejecución, por lo que corresponde desestimar el presente agravio." 1.4 De dicho pronunciamiento no se evidencia afectación alguna a las normas referidas, tanto más, que en el caso resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario que prevé: 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. 1.5 En el caso, dicha norma no establece un supuesto de retroactividad benigna de la Ley Tributaria, si no que, por el contrario, establece cómo se aplican las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones, dicho texto normativo se dio por la modificatoria establecida por el Decreto Legislativo 1311. 1.6 Conforme a ello, de acuerdo al texto de la norma referida, resulta evidente que a la entrada en vigencia de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, ya existía, por lo menos, un procedimiento iniciado en contra de la recurrente, por lo que claramente no resulta aplicable la invocada retroactividad benigna en materia sancionadora; razón por la cual, la infracción invocada deviene infundada. **Novena infracción normativa Contravención al principio de tipicidad en materia sancionadora por inaplicación del numeral 4 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en razón a que la sentencia de vista no tuvo en**

**cuenta que la conducta incurrida por la Compañía no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y contravención a los principios de culpabilidad y razonabilidad en la aplicación de sanciones por indebida aplicación del artículo 165 del Código Tributario e inaplicación de los numerales 3 y 10 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en razón a que la sentencia de vista no analizó el dolo o intención de la conducta incurrida ni la ausencia de perjuicio patrimonial al Estado. DÉCIMO. 1.1 Las normas supuestamente infringidas son las siguientes: Código Tributario Artículo 165.- DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo. Artículo 178.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 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 y el pago de la obligación tributaria; 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. (...) Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa (...) 3. Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deben ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, observando los siguientes criterios que se señalan a efectos de su graduación: a) El beneficio ilícito resultante por la comisión de la infracción; b) La probabilidad de detección de la infracción; c) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido; d) El perjuicio económico causado; e) La reincidencia, por la comisión de la misma infracción dentro del plazo de un (1) año desde que quedó firme la resolución que sancionó la primera infracción. f) Las circunstancias de la comisión de la infracción; y g) La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor. 4. Tipicidad.- Solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley o Decreto Legislativo permita tipificar infracciones por norma reglamentaria. A través de la tipificación de infracciones no se puede imponer a los administrados el cumplimiento de obligaciones que no estén previstas previamente en una norma legal o reglamentaria, según corresponda. En la configuración de los regímenes sancionadores se evita la tipificación de infracciones con idéntico supuesto de hecho e idéntico fundamento respecto de aquellos delitos o faltas ya establecidos en las leyes penales o respecto de aquellas infracciones ya tipificadas en otras normas administrativas sancionadoras. (...) 10. Culpabilidad.- La responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva. 1.2 El argumento de la recurrente se centra en que, la incidencia de la referida infracción normativa en la decisión contenida en la sentencia de vista es evidente; puesto que, la Sala Superior ha sustentado ésta sin considerar que la conducta incurrida por la Compañía no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, con lo cual, la sentencia de vista no aplicó el derecho que corresponde al proceso en evidente inaplicación del numeral 4 del artículo 248 de la Ley del**

Procedimiento Administrativo General, así como no se cumplieron las garantías del debido procedimiento administrativo sancionador. 1.3 En el derecho tributario, se reafirma el principio de reserva de ley y legalidad, que otorga exclusivamente a la ley la atribución de establecer sanciones y la obligación de tipificar y definir con precisión las infracciones y las penas correspondientes. Así, se establece que la facultad sancionadora en materia tributaria, es de naturaleza objetiva, y siendo esta una norma especial que regula las sanciones en esta materia, no corresponde la aplicación supletoria de la Ley N° 27444, en la medida que aquella es una ley especial y la supletoriedad opera únicamente en caso de no existir regulación expresa, por lo tanto, en el caso, no aplica la supletoriedad invocada, mucho menos la culpabilidad invocada. 1.4 En concordancia con lo señalado y en interpretación sistemática del artículo 171<sup>o</sup> con las normas del artículo 165 del mismo código en el acápite que señala que la infracción tributaria: "debe determinarse de manera objetiva, encontramos una norma mandato dirigida a la autoridad tributaria, a quién le atribuye e indica cómo debe determinar la infracción, esto es, determinarla en forma objetiva, mas no le atribuye definir ni restringir los supuestos o elementos del tipo infractor previstos en la ley". Reafirmando que la norma del artículo 165 en compatibilidad convencional y constitucional, implica que, cuando la autoridad administrativa tributaria sancionadora determine una infracción, debe hacerlo de manera objetiva, exigencia que tiene sustento en el principio de seguridad jurídica, reduciendo el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador, significando que las infracciones administrativas tributarias se determinan tomando en consideración los elementos del tipo fijados en norma legal, que pueden incluir elementos objetivos y subjetivos, de tal forma que la intencionalidad subjetiva debe ser evaluada cuando forme parte de la descripción de la conducta sancionada, a efectos de garantizar el principio de tipicidad, legalidad, culpabilidad y responsabilidad en materia sancionatoria tributaria en el marco del Estado constitucional de derecho. 1.5 Por lo tanto, resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 178 del TUO del Código Tributario, conforme lo ha efectuado la administración tributaria, procedimiento ratificado por la sentencia de vista, debiendo precisar que en el caso se ha determinado la comisión de la infracción prevista por la norma legal acotada por parte de la recurrente al haber declarado cifras o datos falsos en función de las inexactitudes presentadas en sus declaraciones juradas respectivas. Ello sin perjuicio de que, en función del amparo de la pretensión principal, la administración deberá reajustar los montos correspondientes a las sanciones impuestas en función a que la determinación correspondiente será distinta. 1.6 Por estas consideraciones la infracción referida carece de sustento, por lo que debe ser declarada **infundada**. **Décima infracción normativa Incorrecta interpretación del artículo 156 del Código Tributario, en razón a que la sentencia de vista no tuvo en cuenta que el cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal debe obedecer a la correcta determinación de la obligación tributaria DÉCIMO PRIMERO.** 1.1 La norma supuestamente infringida es la siguiente: **Código Tributario** Artículo 156. RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO Las resoluciones del Tribunal Fiscal son cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad. En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumple con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto. Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. En este caso la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal. En caso se requiera expedir resolución para dar cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal en la vía de la queja, la Administración Tributaria cumplirá lo ordenado en un plazo máximo de veinte (20) días hábiles. El plazo se cuenta a partir de la notificación del expediente a la Administración Tributaria, debiéndose iniciar la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad. 1.2 Sustenta esta infracción en que, la controversia no puede limitarse

únicamente a verificar si la Resolución de Intendencia N° 0150150001727 dio fiel y literal cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05174-9-2018, sino que además, se debe verificar si el Tribunal Fiscal en la Resolución del N° 09876-9-2018 -materia de impugnación en el Expediente N° 2896-2019- verificó que el cumplimiento dispuesto por la referida Resolución de Intendencia reflejó la correcta determinación de la obligación tributaria acorde a ley y a la Constitución Política Del Perú, y en consecuencia, deba exigir su cumplimiento. 1.3 Al respecto, se advierte que lo que en realidad pretende es una revisión de la resolución del tribunal fiscal original, lo cual ha sido analizado correctamente en la sentencia de vista; no obstante, considerando que por la presente ejecutoria se ha declarado fundado el recurso de casación en el extremo vinculado al reparo por Impuesto General a las Ventas – IGV, respecto a la prestación de servicios prestados a no domiciliado, al calificarlos como asistencia técnica; y estando a los argumentos propuestos para esta infracción, que se encuentran vinculados con dicho reparo carece de sustento lo manifestado por la recurrente, consecuentemente se declara **infundada** la presente infracción. Sobre los intereses moratorios por la excesiva demora en la tramitación y resolución de sus recursos impugnativos Análisis preliminar **DÉCIMO SEGUNDO.** Sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC - Caso Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca: 1.1 En la Sentencia Medina de Baca el Tribunal Constitucional ha efectuado una labor interpretativa de un caso en concreto, en relación a las reglas de capitalización de intereses y su cobro durante la etapa de impugnación administrativa de las Resoluciones de Determinación y de Multa, y ha señalado que la capitalización de intereses vulnera el principio de razonabilidad entre otros. Textualmente esta sentencia del 10 de mayo del 2016, el Tribunal Constitucional, ha señalado lo siguiente: 36. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7. 37. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció: Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente: b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. 38. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. 39. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció: [...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, e concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso. 40. Por tanto la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005) (...). 47. El Tribunal Constitucional, tomará en cuenta dicho principio al resolver esta controversia, toda vez que, de conformidad con el artículo VIII del Título Preliminar Código Procesal Constitucional, El órgano jurisdiccional competente debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. 1.2 Del mismo modo, la referida sentencia señaló que la capitalización de intereses moratorios resulta inconstitucional dado que incrementa la deuda tributaria de forma excesiva, en ese sentido concluyó que vulnera el principio de razonabilidad y por tanto, debe ser inaplicable: 49. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional considera que la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de **razonabilidad**. 50. La capitalización de intereses es una forma de **acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento** de una obligación. 52. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un **acuerdo de voluntades**, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil. 53. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico **restrinja la capitalización de intereses libremente pactada** y permita su **aplicación irrestricta en el ámbito tributario**, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados. 54. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional aprecia que la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente **excesiva**, pues incrementa la deuda tributaria al punto de **quintuplicarla** (...). 55. Por tanto, esta aplicación de los

intereses moratorios resulta **inconstitucional**, al transgredir el principio de **razonabilidad** de las **sanciones** administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional. 56. En consecuencia, la demanda debe ser estimada en este extremo, **inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038**, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la **Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981**, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas. (énfasis agregado) 1.3 Así también, la mencionada sentencia señala sobre el cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso – tributario, lo siguiente (el resaltado es nuestro): 69. **No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado, como ocurre en el presente caso.** 70. Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo. Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC – Caso ICATOM S.A. 1.4 Aunado a lo anterior, con posterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04082-2012-PA/TC-LIMA caso EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA, el Tribunal Constitucional ha emitido sentencia estableciendo un precedente y hace una precisión respecto a los efectos del criterio establecido en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC acerca de los intereses moratorios y su capitalización y establece una interpretación constitucional con hincapié en el “Principio de previsión de consecuencias de las decisiones” y conforme a los principios de razonabilidad y del derecho al plazo razonable. Así resuelve lo siguiente (el resaltado es nuestro): [...] **51.** Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia. **52.** En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativo o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios. **53.** Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios. [...] 1. Declarar FUNDADA la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, NULA la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924 y NULA la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 en el extremo que aplica el monto. 2. DISPONER que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las multas establecidas en las Resoluciones de Determinación 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente, más los costos del proceso. **3. Ordenar que la entidad emplazada y demás entidades competentes en el conocimiento de casos**

**similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de la presente sentencia.** La doctrina jurisprudencial y la interpretación vinculante 1.5 Siguiendo a Taruffo<sup>7</sup>, debemos señalar que la función del precedente en nuestro ordenamiento, está vinculada a la realización de principios constitucionales, tales como el de igualdad y previsibilidad de la decisión o seguridad jurídica. 1.6 En ese sentido, el Tribunal Constitucional, convertido en una suerte de legislador positivo, dentro de lo prescrito por el Código Procesal Constitucional<sup>8</sup> ha venido configurando el precedente constitucional como una regla jurídica. Así refiere: El precedente es una regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga. (STC. N° 0024-2003-AI/TC) 1.7 Asimismo, el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS ha prescrito que la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede establecer principios jurisprudenciales que constituyen precedente vinculante. Esta disposición normativa; sin embargo, establece también los supuestos de apartamiento y la necesidad de fundamentar este apartamiento, tal como ocurre con el distinguishing en el sistema anglosajón. **Artículo 36.- Principios jurisprudenciales.** Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principio jurisprudencial en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente 1.8 En un Estado Constitucional, este derecho a la independencia de los jueces, como señala la Corte IDH, corresponde a los justiciables y debe ser ejercida dentro del respecto de la Constitución (de aquellos derechos directamente estatuidos o de los adscritos a los directamente estatuidos, como refiere Robert Alexy) y el equilibrio de poderes. Esta independencia debe servir también para empoderar a los jueces en el acto de la interpretación en este proceso en el que una disposición normativa se transmuta en una norma. De esta manera, resulta obvio que el juez debe obrar de manera independiente, dentro de las limitaciones constitucionales y los criterios o métodos de interpretación o decodificación, sin que irrazonablemente otro órgano del Estado, pueda limitar esta libertad interpretativa. Recurso de casación presentado el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal Primera infracción normativa Vulneración de lo dispuesto en los artículos 103 y 139 (numeral 5) de la Constitución Política del Estado y de lo dispuesto por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional DÉCIMO TERCERO. 1.1 Las disposiciones normativas cuya infracción se alega señala lo siguiente: **Constitución Política del Perú 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. **Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:** [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. **Código Procesal Constitucional Artículo VII.- Precedente** Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente. 1.2 Los argumentos de la recurrente son los siguientes: a) La Sala incurre en infracción normativa al contravenir las normas que regulan el debido proceso cuando declara fundada en parte la demanda respecto a la pretensión y dispone la inaplicación de la regla sobre el cobro de intereses moratorios por el tiempo en exceso respecto al plazo de ley en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos de reclamación y de apelación en sede administrativa. b) Se debe tener presente presente que el Tribunal Constitucional, al emitir la Sentencia



Nº 04082-2012-PA/TC, solo analiza el artículo 6 del Decreto Legislativo Nº 981, razón por la cual no constituye un precedente vinculante conforme a lo establecido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. La Sentencia Nº 04532-2013-PA/TC tampoco constituye un precedente vinculante, bajo la misma premisa. c) De conformidad con el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 del aludido Texto Único Ordenado devengará un interés equivalente a la tasa de interés moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. Como se puede apreciar, el interés por la demora tiene como finalidad compensar la pérdida patrimonial que sufre el acreedor tributario por el retraso en la percepción de la prestación. Claramente, se evidencia una finalidad indemnizatoria, pues dicho retraso no debe reportar ventajas financieras a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y resulta razonable y proporcional que toda deuda tributaria impaga genere la aplicación de intereses moratorios a favor del fisco. d) Sobre el particular, según el recurrente, es importante tomar en cuenta que no existe norma jurídica alguna que ordene la inaplicación de los intereses moratorios para la configuración del supuesto argumentado por la demandante. Inclusive, cabe precisar que no existe supuesto de hecho alguno en las normas tributarias que exceptúe la aplicación de los intereses moratorios; al contrario: su no aplicación sería contraria a la ley. e) Admitir lo contrario resultará atentatorio del tercer párrafo de la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Es así que, en el presente caso, la aplicación de los intereses moratorios se encuentra arreglada al ordenamiento jurídico, por lo que la pretensión subordinada de la demandante carece de todo sustento legal. f) En lo resuelto por el Ad quem, se aprecia que no toma en cuenta que, con relación a la complejidad del asunto, debe precisarse que en los presentes autos la complejidad se evidencia en la pluralidad de aspectos técnicos que debían ser evaluados para resolver la controversia sujeta a litis, máxime cuando la Ley del Impuesto General a las Ventas no establecía una definición propia con relación al concepto de asistencia técnica y, sobre las operaciones analizadas, tenemos —conforme se aprecia de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05174-9-2018 y de lo expuesto por la misma demandante— que estamos ante la revisión de “servicios de consultoría o asistencia técnica que no calificarían como exportación de servicios”, por lo que se incluye reparos a gastos por las facturas emitidas por la demandante a MGM Pipelines Pty Ltd y a PSI Engineering Ltd. g) Para establecer si los servicios de consultoría o asistencia técnica no califican como exportación de servicios era necesario analizar el tipo de servicio prestado, la naturaleza del mismo, las operaciones efectuadas por la demandante, los entregables emitidos, entre otros. Por ello, se advierte la complejidad de caso y materia de autos y no correspondía simplificarlo en tres líneas, como hace el Ad quem. Así se demostraría, según el recurrente, que lo desarrollado por la Sala Superior carece de debida motivación y de fundamento, pues no se han desarrollado debidamente los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional para validar la suspensión de los intereses moratorios por dilación en resolver fuera del plazo legal y se debió tomar en cuenta el análisis del plazo razonable conforme señala el Tribunal Constitucional. 1.3 En principio, esta Sala Superior debe señalar sobre el deber de motivación, según la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, párr.152. 1.4 El Tribunal Constitucional en el fundamento 6 del Expediente Nº 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Exp. Nº 1480-2006-AA/TC. FJ 2) ha tenido la oportunidad de precisar que “el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones [...] deben provenir no

sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. 1.5 El Tribunal Constitucional en el Expediente Nº 1480-2006-AA/TC, señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. De esta manera, al Juez Supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el Juez Superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. 1.6 El recurrente señala en su recurso de casación, que la Sala Superior incurrió en una indebida motivación respecto a la pretensión subordinada, en tanto, dicho colegiado superior no analizó que la Sentencia Nº 04082-2012-PA/TC no constituye un Precedente Vinculante, conforme a lo establecido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional. 1.7 Al respecto, esta Sala Superior en los **acápites 3.1 a 3.14**, desarrollados en el análisis preliminar de la presente resolución, ha señalado las consideraciones que corresponden a los intereses moratorios por el exceso del plazo legal, así como la doctrina jurisprudencial y la interpretación constitucional vinculante. Es así que, partiendo de ello, resulta relevante señalar que se debe considerar en primer plano que ambos generan un efecto vinculante y de obligatorio cumplimiento, sujetos al respeto de los principios y derechos fundamentales. 1.8 Asimismo, asumiendo que la jurisprudencia del caso Medina de Baca sentencia dictada en el Expediente Nº 04082-2012-PA/TC (respecto al derecho a impugnar las decisiones administrativas y los recursos impugnativos) ya ha sido aplicada en el caso señalado por el Tribunal y en casos posteriores, se vulneraría el principio de igualdad, sobre el que el Tribunal constitucional en pleno, ha señalado lo siguiente: 59. La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2 de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: «( . . . ) toda persona tiene derecho ( . . . ) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole». Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación. 60. Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. 61. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscriben todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables. 1.9 De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior, ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de revocar en parte la sentencia apelada que declara infundada la pretensión subordinada, en el extremo correspondiente a la aplicación de intereses moratorios por el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrió la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal; reformándola, declararon fundada la demanda en ese extremo. Se cautelo y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. 1.10 Por estas razones, y al no haberse

acreditado que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente, debemos declarar **infundada** esta causal de infracción normativa. **Segunda infracción normativa** Inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil DÉCIMO CUARTO. 1.1 Las disposiciones normativas, establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS** El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. [...] **Código Civil Artículo 1242.-** El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. 1.2 Los argumentos principales del recurrente de acuerdo al recurso de casación, son los siguientes: a) La segunda disposición final de la Ley N° 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece puntualmente: “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”. b) De lo expuesto se concluye que los jueces en los procesos judiciales a su cargo deben preservar la primacía de la norma constitucional en todo caso. Asimismo, deben considerar la presunción de validez constitucional de las normas legales. Empero, si al momento de resolver la cuestión, encuentran alguna norma que no admita interpretación conforme a la Constitución, procederán a realizar el control difuso. c) Ante dicha situación de conflicto de la norma legal y para resolver la inaplicación, correspondía acudir al test de proporcionalidad como estrategia argumentativa que sirve para solucionar conflictos de derechos. El objeto del indicado test es: “el establecimiento de una relación de preferencia condicionada por las circunstancias de un caso en particular, la misma que actuaría, al final de cuentas, como una premisa mayor que da respuesta al caso planteado”, para lo cual se precisará los derechos involucrados, el examen de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. d) Quedaría demostrada la incidencia directa de los fundamentos expuestos por la Sala en la resolución impugnada. Asimismo, es importante señalar que el agravio producido por la resolución materia de impugnación es evidente, por cuanto se estaría declarando la invalidez de un extremo de la resolución del Tribunal Fiscal expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, lo que atenta contra el principio del debido proceso, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal reguladas por el artículo 101 del Código Tributario vigente y se está generando inseguridad jurídica con respecto a los administrados. Además, con la resolución apelada se está imposibilitando al Estado cumplir con sus fines de justicia administrativa y sus deberes de tutela efectiva, más aún si se está transgrediendo derechos constitucionales, como el derecho al debido proceso, derecho continente uno de cuyos contenidos constitucionalmente protegidos es el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales. 1.3 Antes de ingresar en el análisis de esta causal de infracción normativa, este colegiado debe establecer que la idea de aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa; sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así refiere Guastini<sup>9</sup>: Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo «interpretar» concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo «aplicar» concuerda solo con aquellos sujetos que designan -precisamente- órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que «interpreta» el derecho; pero no

sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, «aplica» el derecho. Ver G. Tarello, «Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell'interpretazione giuridica», en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dell'linguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término «aplicación», especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. 1.4 De esta manera, la denuncia de una causal por inaplicación de una norma, debe implicar, por lo menos los siguientes argumentos: a) La interpretación de la disposición normativa cuya aplicación se pretende<sup>10</sup> b) La descripción de los hechos determinados por las instancias de mérito, los mismos que no pueden ser objeto de revaloración en sede casatoria. c) La calificación de los hechos de la causa y la subsunción dentro del supuesto de hecho de la norma. 1.5 En el caso, en el análisis preliminar en los puntos 3.1 a 3.12, se ha señalado las consideraciones que corresponden a los intereses moratorios por el exceso del plazo legal así como la doctrina jurisprudencia y la interpretación constitucional vinculante; advertimos que la Sala Superior ha realizado su análisis en completa observancia de los principios constitucionales regulados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, destacando lo contenido en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en las Sentencias del Tribunal Constitucional números 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC, en las cuales se reconoce el derecho al plazo razonable. 1.6 En consecuencia, refiere la Sala Superior lo siguiente (el resaltado es nuestro): DÉCIMO NOVENO: [...] Se colige que existe un mandato claro y obligatorio para los Jueces y Tribunales de acatar las resoluciones que constituyen doctrina jurisprudencial vinculante a efectos de resolver las controversias planteadas, no obstante, no se ha previsto la regla jurídica de carácter general que debe aplicarse ni el efecto normativo que trae consigo, a diferencia del precedente vinculante regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional [...] se precisa que el Tribunal Constitucional en los fundamentos 68 a 71 de la STC N° 4082-2012-PA/TC de fecha diez de mayo del dos mil dieciséis ( Caso BACA), sostuvo que no puede presumirse la mala fe del contribuyente ni reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de sus derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo período de tiempo por razones ajenas a él, por lo que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad de las sanciones, debiendo suspenderse el cómputo de los intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley para resolver, criterio que ha sido ratificado en la STC N° 4532-2013-PA/TC de fecha dieciséis de agosto del dos mil dieciocho ( Caso ICATOM) [...] 1.7 En este contexto, al no ser posible determinar que la Sala Superior ha inaplicado el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 1242 del Código Procesal Civil, corresponde declarar **infundada** esta causal. **Recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT Primera infracción normativa La reiterada arbitrariedad manifiesta en la que incurre la sentencia de vista, en agravio del derecho fundamental a un debido proceso DÉCIMO QUINTO.** 1.1 Los argumentos en torno a esta causal, son los siguientes: a) Señala que la sentencia de vista vulnera las normas que regulan la cosa decidida e integran el derecho fundamental al debido proceso, ya que a través de la sentencia de segundo grado la Sala Superior ha resuelto en contra de resoluciones que —en el extremo de la suspensión de intereses moratorios respecto al tiempo de exceso frente al plazo de la ley para resolver— la contribuyente no impugnó en sede administrativa. La sentencia de segundo grado —revocando la apelada— ha declarado fundada la pretensión subordinada de la demanda, como se puede observar en los fundamentos décimo noveno y vigésimo, analizando si era o no debida la aplicación de los intereses moratorios en función de las Sentencias del Tribunal Constitucional números 4532-2013-PA/TC y 4082-2012-PA/TC, sin valorar si ello había sido un punto controvertido dentro del procedimiento contencioso administrativo. Tal como se puede verificar del expediente administrativo que obra en autos (y lo reconoce también la sentencia de primera instancia en su considerando 5.74), la demandante no denunció ese supuesto vicio en ninguna etapa del procedimiento administrativo en la apelación tributaria. Recién acusó ese supuesto vicio con la interposición de su demanda, que dio inicio a este proceso judicial. En

consecuencia, al no haberse impugnado ese supuesto vicio en sede administrativa, los actos y resoluciones que se emitieron en dicha sede (tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal) adquirieron firmeza en dicho extremo, es decir, adquirieron la autoridad de cosa decidida. Por esta razón, ya no pueden ser revisadas válidamente por el Poder Judicial (en lo que a ese supuesto vicio respecta), pues, de lo contrario, vulneraría la cosa decidida y, por tanto, el debido proceso. Si la sentencia de segundo grado no hubiera incurrido en este vicio (vulneración del debido proceso y de la cosa decidida), no habría concluido indebidamente que los intereses moratorios de Ausenco Perú S.A.C. no deben aplicársele por el periodo establecido en dicha sentencia. Por el contrario, hubiera concluido que esa pretensión de la demandante es improcedente, lo que no ocurrió. b) La sentencia de vista vulnera el derecho a la motivación adecuada al no haber efectuado análisis fáctico y jurídico alguno ni haber expresado los fundamentos suficientes que justifiquen adecuadamente su decisión. De la revisión de la sentencia materia de grado, se aprecia que la Sala Superior invoca lo resuelto por el Tribunal Constitucional en las Sentencias números 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC. Sin embargo, dichas sentencias no resultan aplicables a la controversia materia del presente proceso, pues, además de no constituir precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial, las partes son distintas y las peculiaridades de aquellos casos y las de la presente controversia son diferentes. La Sala Superior ha concluido que los intereses moratorios de la deuda tributaria de Ausenco Perú S.A.C., que aquí nos ocupan, no deben aplicársele porque el procedimiento de apelación que esta siguió ante el Tribunal Fiscal duró más allá del plazo previsto por el Código Tributario para que se emita la correspondiente resolución. Como quiera que las entidades resolvieron más allá del plazo legal, considera la Sala Superior que la demora en la resolución no fue razonable y, como no fue razonable, no debe aplicarse a Ausenco Perú S.A.C. los intereses moratorios devengados durante ese tiempo en exceso. Así se inaplica las normas que regulan los intereses moratorios. La Sala Superior decidió que correspondía inaplicar el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y sus modificatorias; sin embargo, no ha explicado por qué obvió lo dispuesto en el artículo 7 y la cuarta disposición complementaria de la Ley N° 30230 (vigente desde el trece de julio de dos mil catorce). Resulta fácil advertir que si la sentencia de segundo grado no hubiera incurrido en este vicio (falta de motivación adecuada), no habría concluido indebidamente que los intereses moratorios de Ausenco Perú S.A.C. no deben aplicársele por el periodo establecido en dicha sentencia. Por el contrario, hubiera concluido que esa pretensión de Ausenco Perú S.A.C. también debe ser desestimada. c) La sentencia de vista ha resuelto en contra de las normas que regulan el recurso de queja en sede tributaria y el silencio administrativo negativo, con las que se puede demostrar que Ausenco Perú S.A.C. consintió con la duración del procedimiento de apelación en sede tributaria y, por consiguiente, que no puede solicitar ahora la inaplicación de los intereses moratorios durante ese plazo. La Sala Superior tampoco ha tenido en cuenta que Ausenco Perú S.A.C. no interpuso la queja por la demora en la tramitación, a la que tenía derecho en virtud del artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Más aún, no hizo uso del silencio administrativo negativo, que le hubiera permitido acceder oportunamente al Poder Judicial a través del proceso contencioso administrativo. En efecto, si al finalizar el plazo legalmente establecido para resolver la apelación, el Tribunal Fiscal no lo hubiere resuelto (por ejemplo, porque la complejidad del asunto requiriese de un plazo mayor para su tramitación), la norma tributaria prevé que el administrado puede optar entre esperar a que la Autoridad Tributaria resuelva la apelación o entender que esta ha sido desestimada de manera ficta e interponer la correspondiente demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial (el llamado silencio administrativo negativo). d) La sentencia de vista desvirtuó el contenido del derecho a un plazo razonable al derivar de este la inaplicación de esos intereses moratorios por la alegada demora en la resolución del recurso de apelación en sede administrativa. La vulneración del derecho a un plazo razonable no puede dar lugar a que se exima a un deudor de pagar los intereses moratorios que debe por la deuda que en su momento no pagó. A lo único que da derecho el principio del plazo razonable es a que la autoridad resuelva inmediatamente el procedimiento que conoce, si el plazo para su resolución se ha excedido en exceso, sin perjuicio de las responsabilidades jurídicas a las que pueda haber lugar. Si la sentencia de segundo grado no hubiera incurrido en este otro vicio, no habría concluido indebidamente que los intereses moratorios de Ausenco Perú

S.A.C. no deben aplicársele por el periodo establecido en dicha sentencia. Por el contrario, habría concluido que, aun cuando se hubiere vulnerado el derecho a un plazo razonable, ello no autoriza a que se inapliquen los intereses moratorios, sino, a lo más, a que se requiera al órgano competente que resuelva prontamente el procedimiento, sin perjuicio de las responsabilidades que correspondan. e) Vulneración del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, que dispone que la acción contencioso administrativa tiene por finalidad realizar el control jurídico de las actuaciones de la administración pública. La sentencia de segundo grado —revocando la apelada— ha declarado fundada la pretensión subordinada de la demanda, como se puede observar de los fundamentos décimo noveno y vigésimo, analizando si era o no debida la aplicación de los intereses moratorios en función a las Sentencias del Tribunal Constitucional números 4532-2013-PA/TC y 4082-2012-PA/TC, sin valorar si ello había sido un punto controvertido dentro del procedimiento contencioso administrativo. En el presente caso, no ha sido materia de apelación en la vía administrativa la inaplicación de intereses moratorios. La consecuencia lógica es que la demanda interpuesta se halla incurrida en causal de improcedencia prevista por el inciso 3 del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, pues se ha corroborado que esta pretensión no ha causado estado. Resulta fácil advertir que, si la sentencia de segundo grado no hubiera incurrido en este vicio, no habría concluido indebidamente que los intereses moratorios de Ausenco Perú S.A.C. no deben aplicársele por el periodo establecido en dicha sentencia. Por el contrario, hubiera concluido que la pretensión de la demandante es improcedente, lo que no ocurrió. 1.2 Sobre el derecho a la debida motivación, resulta importante traer a colación nuevamente que el Tribunal Constitucional en el fundamento 6 del Expediente N° 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Exp. N° 1480-2006-AA/TC. FJ 2) ha tenido la oportunidad de precisar que “el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. [...] 1.3 En el caso, así como se ha desarrollado en los considerandos correspondientes a los intereses moratorios por el exceso de plazo en resolver, incluidos en el análisis preliminar de la presente resolución. Esta Sala Suprema aprecia que la Sala Superior ha señalado las razones de hecho y de derecho que sustentan su decisión, así como el examen de complejidad del asunto y señala: [...] DÉCIMO NOVENO [...] De esta manera se observa que con la emisión de estas sentencias se ha constituido doctrina jurisprudencial vinculante sobre este tema de acuerdo a la normatividad y doctrina precitadas, en la medida que a través de la STC N° 4532-2013-PA/TC se ratifica el criterio vertido en la STC N° 4082-2012-PA/TC, siendo que se ha dispuesto su aplicación para casos similares en torno a la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para que los codemandados resuelvan los recursos de reclamación y apelación, por transgredir el derecho a recurrir de los contribuyentes así como el principio de razonabilidad [...] 1.4 Por estas consideraciones, no es posible advertir que la Sala Superior haya incurrido en una reiterada arbitrariedad manifiesta en la que incurre la sentencia de vista, en agravio del derecho fundamental a un debido proceso, en tanto su decisión ha sido debidamente fundamentada. En tal sentido, se debe declarar **infundada** la causal denunciada. **Segunda infracción normativa** Contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil, y con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (como la contenida en las Sentencias N° 3184-2012-PA/TC y N° 3373-2012-PA/TC) DÉCIMO SEXTO. 1.1 Las disposiciones normativas son las siguientes: Texto Único Ordenado del Código Tributario Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos,



la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. [...] **Código Civil Artículo 1242.**- El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. 1.2 Los argumentos son los siguientes: a) Los intereses moratorios contemplados en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no tienen por finalidad reprimir al contribuyente, sino compensar al Estado por el no pago oportuno de la deuda tributaria a cargo de aquel. Así resulta de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 1242 del Código Civil (de aplicación supletoria por mandato del artículo IX de su título preliminar y de la norma IX del Código Tributario), que dice: "El interés es [...] moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago". En efecto, cuando el contribuyente no paga oportunamente su deuda tributaria, el Estado se ve impelido de postergar la satisfacción de alguna necesidad a su cargo (por ejemplo, servicios públicos). La tasa de interés (así como la capitalización de los intereses) representa, así, el costo de la oportunidad del dinero, que puede entenderse como la compensación que se recibe, por unidad de tiempo, por no contar en forma oportuna con el dinero al que se tiene derecho. b) Si la Sala Superior no hubiera incurrido en la infracción normativa aquí descrita, es decir, si hubiera aplicado correctamente el derecho objetivo, habría desestimado la pretensión de Ausenco Perú S.A.C. de inaplicación de intereses; por tanto, habría desestimado la demanda en todos sus extremos. 1.3 En este contexto, debemos señalar que los argumentos de la recurrente conforme obra en su recurso de casación, están vinculados esencialmente al plazo razonable y el cobro de los intereses moratorios, es así que, aunado a lo señalado anteriormente, esta Sala Suprema debe señalar lo siguiente: a) El Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 4082-2012-PA/TC (Caso Emilia Medina de Baca) señala que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa y el principio de razonabilidad. b) Este criterio ha sido ratificado por el Tribunal constitucional en la Sentencia N° 4532-2012-PA/TC (Caso Icatom), en el que se establecen un conjunto de criterios para establecer la vulneración del plazo razonable. 1.4 Cabe mencionar lo ya desarrollado en los considerandos precedentes de la presente resolución en el extremo referido a los intereses moratorios por exceso de plazo en resolver. Asimismo, la Sala Superior señala en el Considerando Vigesimo de la sentencia de vista, lo siguiente: VIGESIMO: Cabe añadir que el Tribunal Constitucional en los fundamentos 30 a 50 de la STC N° 4532-2013-PA/TC ha analizado la figura jurídica del plazo razonable señalando que la prolongación del periodo en la emisión de la resolución no supone automáticamente la vulneración de este plazo razonable debiendo evaluarse los criterios de complejidad del asunto, actividad o conducta del interesado, la conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado, concluyendo que "este Tribunal, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, (...), los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable" [...] Finalmente, consecuencia que la demora ha producido en la situación de la recurrente, se evidencia en razón que al verse incrementado los intereses por la demora en resolver del Tribunal Fiscal, se ha producido un desmedro en su patrimonio al tener la obligación de pago de dichos intereses, los cuales como se ha visto no fueron generados por causa imputables a ella. En ese sentido, se concluye que, conforme a su pretensión subordinada, debe recalcularse la deuda tributaria de la demandante excluyendo la aplicación de los intereses moratorios desde el 21 de marzo de 2013-día posterior al vencimiento del plazo que el Tribunal Fiscal tenía para resolver la apelación, considerando que el 20 de marzo de 2012 el expediente ingresó a dicha instancia para resolver la apelación-, hasta la fecha de notificación de la RTF N° 05174-9-2018 y devolverse los intereses que se hubieran cobrado en exceso en base al recálculo ordenado [...] 1.5 Sobre el plazo razonable y cuya vulneración se ha producido, resulta pertinente traer a colación lo desarrollado por Ricardo Daniel Palermo<sup>11</sup>, respecto a la garantía del plazo razonable, y señala: a) La garantía del plazo razonable, entendido como herramienta básica para evitar la prolongación indefinida e injustificada de causas judiciales o administrativas, tiene en el ordenamiento argentino carácter constitucional, y por ello debe ser aplicado, de corresponder, por cualquier autoridad estatal, perteneciente a cualquiera de los tres poderes del Estado, con independencia del término de prescripción de las acciones. b)

De acuerdo al texto constitucional, la incorporación de las normas convencionales se considera con carácter complementario a las declaraciones, derechos y garantías de la primera parte de la Constitución, a las que no modifican ni derogan en modo alguno, por la cual en el derecho argentino es posible aplicar la garantía del plazo razonable a las personas de existencia ideal, sin perjuicio del art. 1 inc. 2 de la Convención Interamericana de San José. 1.6 Conforme a lo desarrollado, en el caso no se evidencia la contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, concordado con el artículo 1242 del Código Civil, y con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (como la contenida en las Sentencias del Tribunal Constitucional números 3184-2012-PA/TC y 3373-2012-PA/TC), siendo esta causal **infundada**. Actuación en sede de instancia DÉCIMO SÉPTIMO. 1.1 A partir de lo señalado precedentemente y en aplicación del artículo 396 del Código Procesal Civil, corresponde casar la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, contenida en la resolución número treinta y dos, del veintidós de enero del dos mil veintiuno (folios 1164-1194), en el extremo que resuelve: confirmar en parte la sentencia apelada que declara infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias y respecto de un extremo de la pretensión subordinada- en cuanto al Expediente N° 12720-2018, e improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias e infundada la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019, y revoca en parte la sentencia que declara infundada la pretensión subordinada y reformándola declara fundada la pretensión subordinada, mediante resolución número veintiséis, de fecha ocho de julio del dos mil veinte. Y actuando en sede de instancia corresponde REVOCAR la sentencia en los extremos que declara infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias y respecto de un extremo de la pretensión subordinada- en cuanto al Expediente N° 12720-2018 e infundada la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019, REFORMANDOLA, declarar fundada la demanda en el extremo de la pretensión principal, asociada con los servicios prestados por la compañía MGM Pipelines Pty Ltd., así como, la primera, segunda y tercera pretensiones accesorias vinculadas con dicho reparo. Infundada la pretensión subordinada respecto de los reparos distintos a los asociados con los servicios prestados por la compañía MGM Pipelines Pty Ltd., y su accesorias, respecto del Expediente N° 12720-2018; y CONFIRMAR la misma sentencia de vista en el extremo que declaró improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias e infundada la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019. 1.2 Es preciso puntualizar que, respecto de las pretensiones accesorias, estas siguen la suerte de la principal, consecuentemente en el caso de las pretensiones principales que se declaren fundadas, corresponde el mismo pronunciamiento respecto de sus accesorias. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por los artículos 396 y 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **DECLARARON: PRIMERO: INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del once de marzo de dos mil veintiuno (folios 1453-1476); e **INFUNDADO** el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del veintidós de febrero de dos mil veintiuno (folios 1422-1448); ambos recursos en el extremo correspondiente a la inaplicación de intereses moratorios vencido el plazo para resolver; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y dos, del veintidós de enero del dos mil veintiuno (folios 1164-1194), en el extremo correspondiente a la inaplicación de intereses moratorios vencido el plazo para resolver. **SEGUNDO: FUNDADO EN PARTE** el recurso de casación interpuesto por Ausenco Perú S.A.C. mediante escrito del veintisiete de abril de dos mil veintiuno (folios 1202-1341). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera, contenida en la resolución número treinta y dos, del veintidós de enero del dos mil veintiuno (folios 1164-1194), que resuelve: **confirmar** en parte la sentencia apelada que declara **infundada** la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias y respecto de un extremo de la pretensión subordinada- en cuanto al Expediente N° 12720-2018, e **improcedente la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias e infundada** la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019, y **revoca en parte** la sentencia que declara infundada la

pretensión subordinada y **reformándola** declara **fundada** la pretensión subordinada, mediante resolución número veintiséis, de fecha ocho de julio del dos mil veinte. **TERCERO.** Actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada en los extremos que declara **infundada** la demanda respecto a la pretensión principal y sus accesorias - en cuanto al Expediente N° 12720-2018 e **infundada** la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019, y **REFORMÁNDOLA** declara **fundada** la demanda en el extremo de la pretensión principal, asociada con los servicios prestados por la compañía MGM Pipelines Pty Ltd., así como, la primera, segunda y tercera pretensiones accesorias vinculadas con dicho reparo; **fundada** la pretensión subordinada en el extremo referido a la inaplicación de intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios, en los extremos que no comprendan el reparo asociado con los servicios prestados por la compañía MGM Pipelines Pty Ltd., respecto del Expediente N° 12720-2018; **CONFIRMAR** la misma sentencia en el extremo que declaró **improcedente** la primera y segunda pretensión principal y sus accesorias e **infundada** la pretensión subordinada - en cuanto al Expediente N° 2896-2019. **TERCERO: DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Ausenco Perú S.A.C. contra el Ministerio de Economía y Finanzas - Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDIA.**

<sup>1</sup> EJE.  
<sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos. (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense: p. 166.  
<sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería: p. 359.  
<sup>4</sup> Shoschana Zusan. La Interpretación De La Ley: Teoría Y Métodos [https://pucp.ent.sirsi.net/client/es\\_ES/campus/search/detailnonmodal/ent:\\$002f\\$002fSD\\_ILS\\$002f\\$002fSD\\_ILS:607690/one](https://pucp.ent.sirsi.net/client/es_ES/campus/search/detailnonmodal/ent:$002f$002fSD_ILS$002f$002fSD_ILS:607690/one)  
<sup>5</sup> Artículo 171.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.  
<sup>6</sup> Conforme se encuentra señalado en el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en donde establece que dicho Tribunal es el órgano supremo de interpretación y control de constitucionalidad, y en consecuencia la jurisprudencia que se emita con motivo del ejercicio de su labor tiene relevancia.  
<sup>7</sup> Refiere también Taruffo que: "no es por nada que en los discursos que se hacen, [...] jamás se habla de igualdad: El valor de la igualdad frente al Derecho se ha perdido. Se habla de la previsibilidad, de la uniformidad, pero como herramientas para realizar una reducción de la sobrecarga de trabajo del sistema judicial". TARUFFO, Michelle. (2012) El precedente judicial en los sistemas del Civil Law. En ius et Veritas pp. 90 y 91. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11991/12559>  
<sup>8</sup> Código Procesal Constitucional  
Artículo VI. Precedente vinculante  
Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente.  
Para crear, modificar, apartarse o dejar sin efecto un precedente vinculante se requiere la reunión del Pleno del Tribunal Constitucional y el voto conforme de cinco magistrados.  
En los procesos de acción popular, la sala competente de la Corte Suprema de la República también puede crear, modificar o derogar precedentes vinculantes con el voto conforme de cuatro jueces supremos. La sentencia que lo establece formula la regla jurídica en la que consiste el precedente, expresa el extremo de su efecto normativo y, en el caso de su apartamiento, los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta.  
<sup>9</sup> GUASTINI, Ricardo. Interpretar y argumentar, Madrid, CEPC, 2014. P. 249  
<sup>10</sup> La interpretación implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa. Esta atribución o dotación de significado a una disposición normativa, en un escenario de ambigüedad y vaguedad del lenguaje, está vinculado al uso de técnicas, criterios o métodos de interpretación y construcción, tales como la interpretación literal, teleológica, sistemática entre otras. Guastini, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica <http://www.scielo.org.mx/pdf/ils/n43/n43a2.pdf>  
<sup>11</sup> PALERMO, Ricardo Daniel (2021). "El 'plazo razonable' en el derecho aduanero". <https://www.mercouris.com/39937/el-%e2%80%9cplazo-razonable%e2%80%9d-en-el-derecho-aduanero-%e2%80%93dr-ricardo-daniel-palermo/>

## CASACIÓN N° 14850-2022 LIMA

**Tema:** APORTES POR REGULACIÓN

**SUMILLA:** La Resolución de Consejo Directivo N° 158-2015-OS/CD fue publicada el veintitrés de julio de dos mil quince y entró en vigor el día siguiente de su publicación; consecuentemente, el régimen de gradualidad establecido en dicha norma es aplicable a las sanciones impuestas desde dicha fecha en adelante, conforme a la teoría de los hechos cumplidos. En el caso, la compañía subsanó y pagó las multas para su acogimiento al régimen de gradualidad con anterioridad a la detección de las referidas infracciones por parte del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergrm. Asimismo, las infracciones fueron detectadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Resolución de Consejo Directivo N° 158-2015-OS/CD. Por lo tanto, a la empresa le es aplicable el régimen de gradualidad previsto en el artículo 5.1 de la referida resolución.

**PALABRAS CLAVE:** régimen de gradualidad aplicable a las sanciones, infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, aporte por regulación al Osinergrm

Lima, dos de mayo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA** La causa número catorce mil ochocientos cincuenta guion dos mil veintidós, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la parte demandante **Anabi Sociedad Anónima Cerrada**, mediante escrito del trece de mayo del dos mil veintidós (fojas setecientos sesenta y seis a novecientos tres del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del veintinueve de abril de dos mil veintidós (fojas setecientos cuarenta y ocho a setecientos sesenta y uno), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó el sentencia apelada, contenida en la resolución número once, del treinta de diciembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos treinta y cinco a cuatrocientos cincuenta y dos), que declaró infundada la demanda en cuanto a su pretensión principal y sus dos pretensiones accesorias, así como a la primera pretensión subordinada y su pretensión accesorias. **Antecedentes del recurso** De la demanda La parte demandante Anabi Sociedad Anónima Cerrada interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito del quince de enero de dos mil veinte (fojas ciento tres a ciento sesenta y seis). Postuló las siguientes pretensiones: **a) Pretensión principal:** Solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09968-5-2019, del cinco de noviembre de dos mil diecinueve, en el extremo que confirma la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas N° 107-2019-OS/GAF, que a su vez declara infundada la reclamación contra las Resoluciones de Multa N° 1-2018-RM-OS-UATGC a N° 10-2018-RM-OS-UATGC, giradas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, asociadas con el aporte por regulación al Osinergrm por los periodos de marzo a diciembre del dos mil catorce. **b) Pretensión accesorias:** Solicita se declare la nulidad de la Resolución de Gerencia de Administración y Finanzas N° 107-2019- OS/GAF y de las Resoluciones de Multa N° 1-2018-RM-OS-UATGC a N° 10-2018-RM-OS-UATGC, giradas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, asociadas con el aporte por regulación al Osinergrm por los periodos de marzo a diciembre del dos mil catorce. **c) Segunda pretensión accesorias:** Solicita se ordene a la administración tributaria o a cualquier funcionario competente de dicha entidad, la devolución de los pagos indebidos realizados vinculados a dichos valores, más intereses a la fecha de devolución efectiva. **d) Primera pretensión subordinada:** Solicita la inaplicación de intereses moratorios asociados con las resoluciones de multa, así como de las sanciones que estas últimas contienen, conforme al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, en razón a que existió duplicidad de criterio por parte del Osinergrm con relación al acogimiento de la empresa al régimen de gradualidad previsto en la Resolución de Consejo Directivo N° 158-2015-OS/DC. **e) Pretensión**