

desarrollado en los considerandos que anteceden, se advierte que las asignaciones otorgadas a favor de José Antonio Neyra Farfán, Carlos Espinoza Castro y Jorge Vidal Trujillo no fueron otorgadas de manera obligatoria o por **mandato legal** a efectos de que se enmarquen en lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por el contrario, fueron realizadas en virtud de un **acuerdo** entre el empleador y los trabajadores. Como valorara la Sala Superior del expediente administrativo digitalizado (foja 32 del tomo II): "[...] se observa el convenio de remuneración integral anual, entre el demandante y los trabajadores cuestionados, observándose del mencionado convenio que el trabajador Antonio Neyra recibirá, **además de su remuneración mensual**, ingresos por asignación por aniversario de empresa, y por su cumpleaños; el trabajador Jorge Vidal percibirá ingresos por asignación de aniversario de empresa y por cumpleaños; y el trabajador Carlos Espinoza, ingresos por asignación por aniversario de empresa, del trabajador y por cumpleaños", lo que evidencia que las asignaciones fueron otorgadas en virtud de un acuerdo, en beneficio de determinados trabajadores. **4.9.** Cabe resaltar que la recurrente, en su recurso de apelación, cuestiona que se habría desconocido los efectos legales de los contratos y que los importes asignados no calificaban como beneficios a favor de los trabajadores, sino que se tratarían de una **obligación contractual**. Al respecto, es de precisar, tal como se detalló en el considerando 4.4 de la presente resolución, que los acuerdos deben constar documentariamente, ya que no son otorgados por mandato obligatorio, como es el caso de las gratificaciones legales, por lo que debe existir un respaldo documental del mismo, lo que en el caso de autos se encuentra reflejado en **convenio de remuneración integral anual**, donde las partes acordaron monto y oportunidad de recepción. Estando a ello y tal como determinó la Sala Superior, dichos incentivos calzaban en el supuesto establecido en literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, a efectos de que dichos gastos sean deducibles como pretendía la parte actora, era exigible la acreditación del criterio de generalidad. En tal sentido, dicha infracción debe ser declarada **infundada**. **4.10.** En consecuencia, se verifica que la sentencia de vista ha sido emitida conforme a ley, pues no ha incurrido en la interpretación errónea del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, materia de denuncia, al confirmar la sentencia emitida en primera instancia, que declaró infundada la demanda. Por ende, de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, corresponde declarar **infundado** el recurso de casación interpuesto. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **SE RESUELVE: 1. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Textil del Valle S.A.** mediante escrito del 12 de diciembre de 2023; en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista del 28 de noviembre de 2023. **2. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; en el proceso seguido por la parte demandante, **Textil del Valle S.A.** contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal**, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Proaño Cueva**. SS. YAYA ZUMABETA, PROAÑO CUEVA, PEREIRAALAGÓN, DELGADO AYBAR, GUTIÉRREZ ALAGÓN

¹ HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

² Código Procesal Civil
Artículo 122°. Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

³ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
Artículo 12°. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.

⁴ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado 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. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

⁵ MONZÓN VALENCIA, Loretta (2012). "El principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo". En Lex, N° 10; p. 213.

⁶ Ibidem, pp. 213-214.

⁷ MONROY GÁLVEZ, Juan (2009). Teoría general del proceso. Tercera edición. Lima, Communitas; p. 191.

⁸ MONROY GÁLVEZ, Juan (2023). Las pretensiones en el contencioso administrativo. Primera edición. Lima, Palestra; p. 233.

⁹ MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 218.

¹⁰ HUAPAYA TAPIA, RAMÓN. (2019). El proceso contencioso-administrativo. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; pp. 155-156. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170699/43%20El%20proceso%20contencioso%20administrativo%20con%20sello.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

¹¹ MONROY GÁLVEZ, Juan (2023). "Las pretensiones en el contencioso administrativo". Primera Edición. Lima, Palestra; p. 238-239

¹² MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 222.

¹³ Se puede citar, por ejemplo, la Sentencia de Casación N° 3950-2014-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis, y la Sentencia de Casación N° 1763-2014-Del Santa, publicada en el diario oficial El Peruano el dos de mayo de dos mil dieciséis.

¹⁴ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). Manual del impuesto a la renta. Santo Domingo. p. 122.

C-2341635-58

CASACIÓN N° 36802-2023 LIMA

TEMA: Artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

SUMILLA: De acuerdo al numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses ni sanciones si la administración tributaria ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente. En esa línea, en el caso en particular, se advierte que, a entender del Tribunal Fiscal, la autoridad aduanera adoptó un criterio específico para determinar el valor en aduanas mediante el procedimiento de duda razonable y no mediante el despacho aduanero; sin embargo, dicho argumento no es concordante con el análisis legal y jurisprudencial señalado en la presente resolución, ya que la comprobación de la partida arancelaria que Aduanas realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documental de la mercancía permite concluir que la entidad administrativa adoptó un determinado criterio para la mercancía declarada. Por tanto, resulta amparable la demanda en los términos expuesto por el Juez, que declaró "la nulidad parcial de la Resolución N° 07766-A-2021, ordenándose que el Tribunal Fiscal resuelva conforme a lo resuelto previamente y, como consecuencia del análisis correcto de la disposición, determine si, en este caso, se ha producido o no la duplicidad de criterio, en los términos expuestos en la presente resolución"

PALABRAS CLAVE: duplicidad de criterio, inciso 2 del artículo 170 del Código Tributario, clasificación arancelaria.

Lima, veintitrés de julio de dos mil veinticuatro.

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: VISTA: La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN:** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por **América Móvil Perú S.A.C.**, mediante escrito del tres de octubre de dos mil veintitrés (fojas dos mil doscientos noventa y cinco a dos mil trescientos dos del expediente judicial electrónico - EJE), y ii) por la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del dos de octubre de dos mil veintitrés (fojas dos mil ciento noventa y cinco a dos mil doscientos quince); contra la sentencia de vista contenida en la resolución número doce, del quince de setiembre de dos mil veintitrés (fojas dos mil ciento setenta y cuatro a dos mil ciento ochenta y cinco), que **revoca** la sentencia de primera instancia, expedida mediante resolución número ocho, del veintitrés de junio de dos mil veintitrés, que declaró fundada en parte la demanda en el extremo referido a la duplicidad de criterio, infundada la demanda en cuanto a la nulidad del procedimiento de fiscalización e improcedente la demanda respecto a la pretensión accesoria; y, **reformándola, declara infundada** la demanda respecto a la duplicidad de criterio y **fundada** la demanda en cuanto a la nulidad del procedimiento de fiscalización, y **dispone** que la SUNAT devuelva el monto solicitado más los intereses que se devenguen hasta la fecha de devolución efectiva, lo cual se realizará en etapa de ejecución de la sentencia. **ANTECEDENTES: DEMANDA.** Mediante escrito del nueve de diciembre de dos mil veintiuno, la empresa demandante, **América Móvil Perú S.A.C.**, interponer demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, solicitando como petitorio lo

siguiente: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7766-A-2021. **Pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de División N° 000323200/2019-000181 y se proceda a la devolución de los montos pagados por concepto de intereses. **Sentencia de primera instancia:** Mediante resolución número ocho, del veintitrés de junio de dos mil veintitrés (fojas dos mil veintitrés), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida, declaró **fundada en parte** la demanda. En dicho sentido, ampara la pretensión referida a la duplicidad de criterio, al argumentar que, en concordancia con el análisis legal y jurisprudencial que detalló, la comprobación de la partida arancelaria que Aduanas realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un criterio con respecto a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada. Así, concluye que se evidencia que la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada no se condice con el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; por consiguiente, declara la nulidad parcial de la Resolución N° 07766-A-2021, y ordena que el Tribunal Fiscal resuelva conforme a lo argumentado en la sentencia de primera instancia y determine si, en este caso, se ha producido o no la duplicidad de criterio. Por otro lado, en cuanto a los argumentos referidos a la nulidad del procedimiento de fiscalización, el Juez declaró infundado este extremo, pues los plazos impugnatorios se circunscriben al principio de preclusión, en virtud del cual la posibilidad de alegar o discutir la impugnación se cierra si ya venció el plazo legal para tal efecto, principio que se condice con el de seguridad jurídica. Por tanto, cuando la empresa demandante sostuvo el argumento de la nulidad del procedimiento de fiscalización, ya había vencido el plazo legal de quince días hábiles para formular recurso de apelación y no cabía que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento al respecto, pues, al evidenciarse que la demandante no argumentó este hecho en su recurso de apelación, ni tampoco en el escrito que ampliaba el mismo, se puede entender que decidió consentir este extremo. **Sentencia de vista.** Mediante sentencia de vista emitida con resolución número doce, del quince de setiembre de dos mil veintitrés (fojas dos mil ciento setenta y cuatro), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima **revoca** la sentencia de primera instancia y, reformándola, **declara** infundada la demanda respecto a la duplicidad de criterio y fundada en cuanto a la nulidad del procedimiento de fiscalización, y **dispone** que SUNAT devuelva el monto solicitado más los intereses que se devenguen hasta la fecha de devolución efectiva, lo cual se realizará en etapa de ejecución de la sentencia. En cuanto a la duplicidad de criterio, declara infundado dicho extremo. Entre sus argumentos, señala que existen dos momentos para que la administración aduanera forme un criterio respecto a los datos de la mercancía importada y consignados en la declaración aduanera de mercancías. En el caso concreto, el hecho de que, durante el despacho aduanero, Aduanas no haya formulado alguna observación o emitido algún pronunciamiento del que se pueda inferir que adopta un criterio respecto a la mercancía consignada en la declaración, de modo alguno implica la adopción de un criterio. Del mismo modo, la falta de observación o pronunciamiento por parte de la administración respecto a la mercancía consignada en la declaración no significa que esté de acuerdo con lo declarado por el importador. Por tanto, en el presente caso, Aduanas inició un procedimiento de fiscalización, en el cual concluyó que el valor declarado en aduanas era incorrecto y, por ende, se generó un pago más los intereses generados; es justo en ese momento, al culminar la fiscalización, que adoptó este primer y único criterio y/o decisión, y no durante el despacho aduanero, como afirman la empresa demandante y el Juez. En ese sentido, el colegiado superior ampara los agravios invocados por los demandados. Por otra parte, respecto a la nulidad del procedimiento de fiscalización, se declara infundado este extremo, al indicar que es con la segunda carta que se entiende la continuación del procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta de Presentación N° 823-2016-SUNAT/393100 y el Requerimiento N° 824-2016-SUNAT/393100 (primer requerimiento). Asimismo, la inactividad en el procedimiento de fiscalización iniciado sin dar alguna razón ni emitir ninguna prórroga acredita el exceso en que incurrió la administración aduanera. Pero también es cierto que, al interponer reclamación, la empresa no cuestionó la excesiva duración del procedimiento de fiscalización, sino que recién lo hizo con un escrito ampliatorio de su recurso de apelación primigenio (fojas mil seiscientos cincuenta y tres a mil seiscientos cincuenta y siete). No obstante, el Tribunal

Fiscal no hizo referencia alguna a este argumento. Asimismo, el Juzgado sí reconoció la duración excesiva de la fiscalización, pero consideró que la empresa debió argumentar este hecho en la primera oportunidad que tuvo para ello. Siendo así, con base en el principio de verdad material, Aduanas debió pronunciarse y tener en cuenta los escritos ampliatorios de apelación, sobre todo si uno de ellos alegaba un vicio procedimental trascendente, aun cuando fuera un nuevo argumento; ello en concordancia con la Casación N° 546-2022-Lima, del trece de abril de dos mil veintitrés. Así, el Juzgado sí contaba con los elementos para emitir un pronunciamiento de plena jurisdicción. Inclusive, este reconoce que la administración aduanera violenta el plazo establecido en el artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Sin embargo, desestima tal hecho sin tener en cuenta que gozaba con amplias facultades para pronunciarse sobre el fondo del asunto, más aún si advierte y reconoce este hecho (exceso del plazo de fiscalización). Por tanto, el colegiado superior concluye que corresponde declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización iniciado por la SUNAT contra la demandante, por lo que deviene nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07766-A-2021, la Resolución de Determinación N° 000323200/2019-000181 y todos los actos administrativos emitidos en dicho procedimiento de fiscalización. **Causales declaradas procedentes:** Mediante auto de calificación del 28 de mayo de 2024 (foja ciento diecisiete del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por la parte demandante, América Móvil S.A.C., y por la Procuraduría Pública de la SUNAT, por las siguientes causales: **A. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT**, esta Suprema Sala advierte que dicha parte denuncia las siguientes causales casatorias: **i. Infracción normativa al principio de seguridad jurídica.** Se ha transgredido tal principio, ya que no se ha tomado en cuenta que la actora consintió el cierre de requerimiento se efectuará en el año 2018, al no cuestionar la demora en su oportunidad convalidando dicho acto administrativo. La parte actora solo impugnó en su recurso de reclamación y apelación el pago de los intereses, alegando que existía duplicidad de criterio, convalidando de este modo el acto administrativo y los valores por los tributos dejados de pagar que quedaron firmes, ya que solo quedó la discusión sobre el pago de intereses. Es decir, no se ha demostrado en el proceso que la demandante haya impugnado su validez dentro del plazo de ley. Por lo que, la actora ya no puede impugnarlo o solicitar la revisión del mismo ya que hacerlo implicaría una transgresión del principio de seguridad jurídica. **ii. Infracción normativa por inaplicación de los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** En virtud de las normas invocadas y respecto a los casos de demora del procedimiento de fiscalización y el que se hubiere solicitado información fuera del plazo, no trae como consecuencia la nulidad de todo el procedimiento de fiscalización. El único efecto de las referidas normas es que la Administración ya no puede requerir mayor información después del vencimiento del plazo y por ende si hubiera requerido información después del vencimiento del plazo, la misma no será considerada para que la Administración evalúe y elabore su resultado del requerimiento final. Ello no ha sido analizado ni evaluado por la sentencia, y de esta forma arbitraria y sin ningún amparo legal ha declarado nulo todo el procedimiento de fiscalización inaplicando las normas invocadas. Del mismo modo, debe tenerse en cuenta que la Administración puede notificar la Resolución de Determinación dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda, en concordancia con el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas referido al plazo de prescripción de 4 años. **iii. Infracción normativa del artículo 139° inciso 5 de la Constitución Política del Perú.** En la sentencia de vista existen graves deficiencias en la motivación externa: 1) porque no se ha considerado que la demandante no impugnó en la vía administrativa el que se requirió información después del vencimiento del plazo del procedimiento de fiscalización, quedando firmes, y respecto a ello no existe agotamiento de la vía administrativa, 2) porque no se ha considerado el efecto de lo señalado en los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del TUO del Código Tributario, ya que la consecuencia no es la nulidad de todo el procedimiento administrativo sino el único efecto que la Administración no podrá considerar la información requerida al fiscalizado después del vencimiento del plazo de procedimiento de fiscalización, debiendo tenerse en cuenta también que ello guarda concordancia con el inciso a) del artículo 155° de la Ley General de Aduanas. **B. América Móvil Perú S.A.C.** esta Suprema Sala advierte que dicha parte denuncia las siguientes causales casatorias: **i. Infracción**

normativa por indebida aplicación y/o interpretación errónea del artículo 170° del Código Tributario (duplicidad de criterio), e inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principio de predictibilidad).

Sostiene que, de acuerdo con la Sala Superior, la SUNAT establece criterios sobre valoración aduanera fundamentalmente en dos momentos: durante el proceso de “duda razonable” y en la fiscalización, no en la etapa de despacho aduanero, y puntualiza que la no emisión de observaciones en etapas iniciales no implica conformidad con las declaraciones del importador. Indica que, se evidencia la duplicidad de criterio incurrida por la SUNAT ya que, en los despachos de importación sujetos a reconocimiento físico, en el caso no se encontraron incidencias que justificaran la notificación de la “duda razonable”. Por lo que, en ese momento del despacho de importación, SUNAT emitió un primer criterio de valoración aceptando los valores declarados por la compañía sin requerir la notificación de “duda razonable” al no hallar inconsistencias relacionadas al valor que ameritaran la misma. Refieren que, la Administración ha incurrido en duplicidad de criterio, ya que en la instancia de ingreso de la mercancía, la Administración Aduanera efectuó una revisión documental y física (canales naranja y rojo) estableciendo implícitamente un primer criterio y posteriormente a través de un proceso de fiscalización efectuado por la misma Administración Aduanera, alteró el criterio previamente establecido ya que propuso un método especial de declaración del valor para mercancías en arrendamiento operativo; es decir se aplican dos criterios de valoración sobre una misma operación. **CONSIDERANDOS: PRIMERO. El recurso de casación. 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso 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”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. Por tanto, debe entenderse que el recurso de casación, es 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. **Análisis de la causal de naturaleza procesal. SEGUNDO: Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú. 2.1.** Se procede a resolver la causal procesal descrita invocada por la SUNAT. Para ello, citamos a continuación las normas cuya vulneración se denuncia: **Constitución Política del Perú. 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. 2.2.* En ese sentido, la motivación de las resoluciones judiciales, prevista en el numeral 5 del artículo 139° de la Carta Fundamental³, tiene por finalidad obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁵. **2.3.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁶. **2.4.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones

judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo. Dicho principio exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables. **2.5.** En este sentido, en observancia del principio de congruencia, nace la obligación del juzgador de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. **2.6.** Por tanto, se tiene que, en virtud de dicho principio, el juez, al momento de resolver, debe ceñirse a los hechos de la demanda y de la contestación que hayan sido alegados y probados. **Principio de congruencia procesal inspirado en el Código Procesal Civil. 2.7.** La congruencia procesal comprendida desde la concepción privatista propia del Código Procesal Civil exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador; de modo que los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, esto es, tienen la obligación de pronunciarse únicamente sobre las alegaciones expuestas por las partes —sea en sus escritos postulatorios o, de ser el caso, en sus medios impugnatorios—. **2.8.** Sobre el particular, en doctrina, la autora Monzón Valencia⁷, refiriéndose a la **concepción privatista** que rige el proceso civil y el **principio dispositivo**, ha indicado que en ese tipo de proceso el juez no debe definir cómo se resolverá el conflicto; por el contrario, debe observar las actuaciones de las partes —quienes en virtud de la autonomía de su voluntad impulsan el proceso— y posteriormente emitir su decisión. **2.9.** De este modo, el referido principio resulta una limitación o barrera para que el juez resuelva el caso sin involucrarse directamente con la controversia. Asimismo, la autora cita diversa **jurisprudencia civil respecto al principio dispositivo y su relación con el principio de congruencia procesal**⁸: El principio de congruencia que alude el artículo VII del título preliminar no puede permitir que el juez se pronuncie más allá del petitorio de la demanda ni de los hechos alegados [Cas.2081-2001-Lima. El Peruano, 02-02-2002]; “La exigencia de identidad que debe mediar entre la materia, partes y hechos del proceso y lo resuelto por la decisión jurisdiccional que resuelve el conflicto de intereses [Cas.3728-2001-Cajamarca. El Peruano, 3-07-2002]”; “La observancia al principio de congruencia garantiza que el debate contradictorio entre las partes se limite a las pretensiones y fundamentos de hechos alegados [Cas.2028-2001-Lima. El Peruano, 01-04-2002]”; “Cuando se decide u ordena sobre una pretensión no deducida en el proceso y menos fijada como punto controvertido, se altera la relación procesal, en caso contrario el Juzgado se está sustituyendo en uno de los justiciables. [Cas.1981-2001-Lima. El Peruano, 01-03-2001]. **2.10.** Asimismo, en opinión de Monroy Gálvez⁹, el principio de congruencia en el proceso civil implica que el juez no vaya más allá del petitorio ni de los hechos alegados por las partes, en tanto no tiene la facultad para afectar la declaración de voluntad del pretensor y concederle más de lo que ha delimitado en su demanda. **2.11.** En tal sentido, se tiene que la **observancia del principio de congruencia** implica que en toda resolución judicial exista: **i)** coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta. **2.12.** Lo anterior garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC. Lo contrario constituye vulneración del derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional, así como del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. **2.13.** Por tanto, lo anterior implica que la desviación, modificación o alteración del debate procesal genera la llamada “incongruencia activa”, mientras que dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial genera indefensión, es decir, la referida “incongruencia omisiva”. **2.14.** Por último, cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la

inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. Principio de congruencia procesal inspirado en la naturaleza del proceso contencioso administrativo. 2.15. En consideración a los fundamentos expresados, es necesario hacer algunas precisiones respecto a la aplicación del principio de congruencia procesal en el proceso contencioso administrativo, puesto que, en este caso, nos encontramos ante un proceso judicial especial, con naturaleza jurídica propia (de plena jurisdicción), que tiene sus propios principios inspiradores que dirigen su desarrollo y sus propias particularidades. 2.16. En este sentido, dichas particularidades del proceso contencioso administrativo no se condicen exactamente con la del modelo dispositivo que caracteriza al proceso civil, tal como lo concibe Monroy Gálvez:¹⁰ [...] Resulta indispensable que la tutela alcance a concretar la eficacia de la decisión definitiva, es decir, a que se realice conforme ha sido propuesta y, como presupuesto, a que permita al administrado pedir aquello que satisface su necesidad y no lo que el poder decide normativamente que puede pedir. En definitiva, en un estado constitucional de derecho no es concebible asumir cumplida la tutela de los sujetos si no se concreta su eficacia real, esto es, si no se produce la alteración del estado de situación jurídica o fáctica pedida por el pretensor. Más allá del hecho de que es innegociable el deber de cumplir con los presupuestos y requisitos para pedir tutela procesal, la teoría del proceso enseña que la tendencia debe ser reducir al mínimo las decisiones que no resuelvan el mérito, es decir, de expedir decisiones que solo declaren la nulidad de lo actuado y ordenen el reinicio de un procedimiento mediante las llamadas sentencias procesales o de absolución de instancia. La razón es evidente, estas decisiones solo otorgan tutela jurisdiccional forma, lo que en los hechos constituye una velada negación de justicia, además de un desperdicio de tiempo, dinero y esfuerzo. [Énfasis agregados]. 2.17. Sobre el particular, Monzón Valencia¹¹ explica que el principio dispositivo que caracteriza al proceso civil no puede ser adaptado a este proceso especial de forma rígida, ya que impediría al juez especializado en lo contencioso administrativo que se involucre en el proceso y que pueda ejercer la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Expresamente, señala que: [...] el principio de congruencia, si bien es cierto constituye una garantía, útil para delimitar la controversia y evitar sentencias sorpresivas, también es cierto que en nuestro caso no puede ser concebido de manera rígida como sucede en el proceso civil, porque en este caso la naturaleza del proceso contencioso administrativo exige que la participación del juez sea mucho más activa, y aunque ello pueda traernos confusiones respecto del sistema jurídico (civil law o common law), consideramos que es importante asumir con responsabilidad el momento que vivimos para no desconocer que estamos atravesando un período de cambios, donde las barreras formales se van quebrando por la fuerza con que emerge la primacía de los derechos fundamentales, lo cual involucra al proceso contencioso administrativo porque la misma Ley ha establecido la obligación del juez de pronunciarse más allá de los límites del petitorio, en caso de sentencias estimatorias. [Énfasis agregados] 2.18. Sin embargo, la flexibilización de la aplicación del principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo no puede entenderse bajo ningún supuesto como que el juez tiene absoluta libertad procesal para pronunciarse sobre lo que le aspire; más bien, el límite de dicho principio debe ubicarse en la delimitación de la controversia efectuada por el juez y su sometimiento a contradictorio, ello con la finalidad de evitar vulnerar el derecho a defensa de las partes. 2.19. Al respecto, Huapaya Tapia¹² comenta el inciso 1 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 y refiere que dicho dispositivo normativo restringe el pronunciamiento del juez al mencionar que los efectos de la sentencia estimatoria, respecto a la pretensión de nulidad (total o parcial) o ineficacia del acto administrativo impugnado, se limita a “lo demandado”. 2.20. El autor considera que implícitamente se reconoce una congruencia estricta o, entendiéndose, la congruencia propia del proceso civil, que no es acorde con el modelo de revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos, esto es, el modelo de revisión de plena jurisdicción que actualmente rige el proceso contencioso administrativo: [...] si bien el juez queda vinculado al petitorio, no lo está en lo que respecta a la causa petendi o los motivos jurídicos que sustentan la nulidad, de modo tal que partiendo de lo invocado por el demandante, podrá apreciar, de oficio, los que estime convenientes de una revisión integral del expediente. Creemos que el iura novit curia lo permite. [Énfasis agregado]. 2.21. Del mismo modo, comentando el numeral 2 del precitado artículo 40, el autor

opina que el juez puede disponer todas las medidas que discrecionalmente estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectados o denegados por la administración, lo cual implica que no se debe limitar a lo demandado, sino que se debe disponer lo que sea necesario para que el derecho denegado sea otorgado y el derecho afectado sea reestablecido en su total plenitud. 2.22. Así las cosas, el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se le debe otorgar en el proceso contencioso administrativo. Más aún, si se tiene en cuenta que este proceso especial es de plena jurisdicción, conforme al inciso 2 del artículo 5 y al inciso 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. 2.23. En ese sentido, se aprecia que el proceso contencioso es de índole tuitiva, al tener como finalidad el control jurídico de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, esto es, están en juego intereses estatales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 27584 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú. 2.24. Asimismo, cobra especial relevancia advertir la importancia que tiene la interdicción de la arbitrariedad, cuya naturaleza jurídica responde a la de un elemento esencial para el control del poder político y que proscribire, a la vez, la falta de fundamento objetivo en cualquiera de las expresiones del poder público. Así, Monroy Gálvez¹³ sobre el tema afirma: [...] la tutela del administrado desde el contencioso administrativo es uno de los instrumentos esenciales para prohibir la arbitrariedad. Siendo, un principio constitucional, queda claro no solo que el individuo es titular de un derecho subjetivo para protegerse de una actuación de este tipo –nos referimos al derecho de acción–, sino que, además la trascendencia de la interdicción le impone a todo funcionario público, y también al legislador, el deber de evitar cualquier forma de arbitrariedad en su desempeño. [...] Una conducta es plenamente arbitraria cuando no tiene otro fundamento que la voluntad de su autor y también lo es, aunque de manera encubierta, cuando no puede ser justificada razonablemente. [...] Cuando nos referimos a una fundamentación razonable que justifique la decisión tomada, estamos exigiendo que ella sea objetiva, es decir, que pueda ser verificable. En otras palabras, no es el sustento enigmático ni la frase ininteligible los que otorgan consistencia a una decisión [...] sino la coherencia lógica de las premisas que la sustentan. [...] Hoy no es suficiente afirmar que la ley, sentencia o acto administrativo han sido expedidos por el órgano competente, eso solo es parte de su validez formal. De hecho, ni siquiera es suficiente que aquel haya seguido el procedimiento establecido y que el producto sea respetuoso de las normas a las que está supra ordenada. Hoy en día la fe en el derecho no recae en el sujeto que produce las decisiones y tampoco en las formas cumplidas, estas han perdido credibilidad, solo queda en pie aquello que ha superado un examen de razonabilidad. [Énfasis agregados] 2.25. Por último, sobre la incorporación de la pretensión de plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo y la asunción de la finalidad tuitiva, consideramos importante citar estas ideas de Monzón Valencia¹⁴: [...] el Perú, como la legislación contenciosa administrativa española y alemana, ha establecido que la finalidad de este proceso está centrada en la protección de los derechos de los administrados, lo cual halla su fundamentación en un espacio histórico después de la segunda guerra mundial, tras haber experimentado los excesos de poder público de la Administración Pública, y por cuya razón surge este modelo procesal –plena jurisdicción– como una herramienta de defensa de los administrados para evitar y reprimir los usos y abusos de los poderes públicos. Con esa fuente explicativa, la relación procesal que se forma en estos casos no puede ser equiparada con la relación procesal entre privados y por ende tampoco ser sometida a las mismas reglas, porque la finalidad que persiguen los procesos en estos casos es distinta. Asimismo, en esta época de hegemonía de los derechos fundamentales, los poderes estatales encargados de brindar servicios públicos a favor de los administrados deben su ordenamiento, y por ende su comportamiento, al respeto por la Constitución, el cual a su vez ha centrado su esencia en el respeto de la dignidad de la persona humana; por consiguiente, resulta inadmisibles tolerar, o tomar a la ligera, la vulneración de los derechos de los administrados; de allí que resulta necesario que la actuación judicial sea eficaz en el control de los actos administrativos lesivos, a fin de reprimir y prevenir dichos comportamientos en aras de conseguir una Administración Pública eficiente y respetuosa de los derechos fundamentales. [Énfasis agregados]. 2.26. De modo que, siguiendo el razonamiento esbozado y a tenor del contenido en la Ley N° 27584, el reconocimiento de la vulneración del derecho no es suficiente, en tanto resulta necesario que se adopten las medidas que

sean necesarias para tal fin. Para ello, el principio de congruencia procesal, por los rasgos característicos del proceso contencioso administrativo, se debe flexibilizar en la línea de la revisión "integral" de la legalidad de los actos administrativos y del restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada. **2.27.** En cualquier caso, la **transgresión del principio de congruencia conlleva la nulidad de la resolución judicial**, conforme lo disponen el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, los incisos 3 y 4 del artículo 122 y el inciso 6 del artículo 50 del mismo código. Siguiendo esa línea, se ha pronunciado la Corte Suprema respecto a la observancia del principio de congruencia procesal¹⁵. **2.28.** Por tanto, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, implica que los jueces están obligados a expresar las razones o justificaciones objetivas que sustentan sus decisiones, en relación con los **hechos demandados y controvertidos** y sobre el íntegro de las cuestiones debatidas en el procedimiento administrativo y el proceso judicial. **2.29.** En el presente caso, SUNAT fundamenta su causal señalando principalmente que en la sentencia de vista existen graves deficiencias en la motivación externa: i) porque no se ha considerado que la demandante no impugnó en la vía administrativa que se requiriese información después del vencimiento del plazo del procedimiento de fiscalización, quedando firme, y respecto a ellos no existe agotamiento de la vía administrativa; y ii) porque no se ha considerado el efecto de lo señalado en los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, ya que la consecuencia no es la nulidad de todo el procedimiento administrativo sino que el único efecto es que la administración no podrá considerar la información requerida al fiscalizado después del vencimiento del plazo de procedimiento de fiscalización, debiendo tenerse en cuenta también que ello guarda concordancia con el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, que establece que la administración tiene facultad para determinar los tributos no pagados en el plazo de cuatro años contados a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha de numeración de la declaración, por lo que la administración puede determinar a consecuencia de una fiscalización los tributos no pagados durante dicho plazo de prescripción. Por lo que, de acuerdo a los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el citado inciso a) del artículo 155° de la Ley General de Aduanas, de ningún modo en el presente caso, no puede declararse la nulidad de todo el procedimiento de fiscalización. **2.30.** En ese sentido, revisada la sentencia de vista, se advierte que no adolece de falta de motivación, en tanto se han dado respuesta a los agravios esgrimidos por las partes, quienes han tenido el derecho a plantear los medios de defensa correspondientes. Así, se aprecia que el colegiado superior expuso sus razones conforme se advierte de los fundamentos décimo a décimo noveno de la sentencia de vista. Por tanto, la diferencia de criterio que pudo tener la entidad demandada respecto a la decisión jurisdiccional de mérito no puede constituir un supuesto de falta de motivación. En todo caso, tal discrepancia de criterio puede ser discutida mediante causales materiales de casación, pero no con una causal procesal como la infracción del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Por tanto, no existe la infracción normativa alegada por SUNAT, de modo que la causal deviene **infundada. Análisis de las causales de carácter material.**

TERCERO: Del recurso de casación interpuesto por la SUNAT. 3.1 Infracción normativa por afectación del principio de seguridad jurídica. La entidad recurrente indica que la demora del cierre del requerimiento de fiscalización, la determinación de los tributos dejados de pagar y sus documentos de cobranza no fueron objeto de impugnación ni de pronunciamiento en el proceso administrativo, ya que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa. Señala también que la parte actora solo impugnó en sus recursos de reclamación y de apelación el pago de los intereses, alegando que existía duplicidad de criterio; de este modo, convalidó el acto administrativo y los valores por los tributos dejados de pagar, que quedaron firmes, ya que solo quedó la discusión sobre el pago de intereses. Por tanto, no habiendo sido impugnados, tampoco son impugnables en sede judicial. No considerarlo así, afectaría el principio de seguridad jurídica. Ante tales argumentos, del escrito de demanda, podemos advertir que la parte accionante pretende como pretensión principal se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7766-A-2021; como pretensión accesoria a la pretensión principal, pide se declare la nulidad de la Resolución

de División N° 000323200/2019-000181 y se proceda a la devolución de los montos pagados por concepto de intereses. Bajo dicho parámetro, de lo actuado por las instancias de mérito, se aprecia que han coincidido en que, de acuerdo a la Resolución de División N° 000323200/2019-000181, del treinta de octubre de dos mil diecinueve, se declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución que dispuso la cobranza por tributos dejados de pagar en las declaraciones aduaneras de mercancías (según anexo de la resolución), por el importe de quinientos cuarenta y dos mil quinientos sesenta y tres soles con cero céntimos (S/ 542,563.00) más los intereses correspondientes, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, y su reglamento. Ante ello, la parte demandante, con fecha 27 de noviembre de 2019, presentó **recurso de apelación** contra la citada resolución. Asimismo, con fecha 06 de octubre de 2020 (foja 1708), la demandante presentó **ampliación del recurso de apelación**; y, de la lectura de ambos escritos, se aprecia que los argumentos se refieren a la duplicidad de criterio, en los términos del numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En esa misma línea, se advierte que, **posteriormente**, con escrito del 31 de agosto de 2021 (foja 1653), la empresa demandante, mediante escrito "**Amplia apelación**", expone como argumentos lo referente a la nulidad del procedimiento de fiscalización por infracción del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, nueva premisa que fue incorporada al presente proceso contencioso administrativo. En dicho contexto, revisado el contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7766-A-2021, del ocho de setiembre de dos mil veintiuno, se advierte del primer considerando lo siguiente: "Que la recurrente exclusivamente cuestiona el cobro de intereses como consecuencia que se ha producido la figura de la duplicidad de criterio prevista en el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF"; es decir, el Tribunal Fiscal solo emitió pronunciamiento sobre la duplicidad de criterio y obvió los argumentos referidos a la nulidad del procedimiento de fiscalización por infracción del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a pesar de que fueron presentados en el escrito de "ampliación de apelación" de fecha treinta y uno de agosto de dos mil veintiuno, lo cual se debió tomar en cuenta en mérito al principio de verdad material; más aún si el tribunal administrativo emitió su pronunciamiento el ocho de setiembre de dos mil veintiuno, cuando ya se había presentado la referida "ampliación de apelación". Siendo ello así, **no resultan amparables** dichas causales de la SUNAT. **3.2 Infracción por inaplicación de los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario** Debemos tener en cuenta que los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario prescriben lo siguiente: 4. Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar. 5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda. La entidad recurrente sustenta dicha causal señalando que, en virtud de las normas invocadas y respecto a los casos de demora del procedimiento de fiscalización y en que se hubiere solicitado información fuera del plazo, esto último no trae como consecuencia la nulidad de todo el procedimiento de fiscalización, pues el único efecto que indican las referidas normas es que la administración ya no puede requerir mayor información después del vencimiento del plazo y, por ende, si hubiera requerido información después del vencimiento del plazo, esta no será considerada cuando la administración evalúe y elabore su resultado de requerimiento final. En concepto de la recurrente, ello no ha sido analizado ni evaluado por la sentencia y, de forma arbitraria y sin ningún amparo legal, ha declarado nulo todo el procedimiento de fiscalización inaplicando las normas invocadas. Del mismo modo, argumenta que debe tenerse en cuenta que la administración puede notificar la resolución de determinación dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda, en concordancia con el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, referido al plazo de prescripción de

cuatro años. Siendo así, de las normas invocadas materia de análisis (numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario), se advierte que ambas refieren a los efectos y al vencimiento del plazo de fiscalización, ello con relación a los argumentos de la nulidad del procedimiento de fiscalización, lo que fue amparado por la sentencia de vista; sin embargo, para el caso en particular, carece de relevancia en tanto no guarda relación con la causal material, que está referida a la duplicidad de criterio y que será objeto de análisis posteriormente. Por tanto, dicha causal resulta **infundada**. Por todas las consideraciones expuestas, en la sentencia de vista no se aprecia las infracciones normativas materiales en los términos expuestos por la parte recurrente, por lo que el recurso de casación presentado por la SUNAT deviene infundado. **CUARTO:** Del recurso de casación interpuesto por América Móvil Perú S.A.C. **4.1. Infracción normativa por indebida aplicación y/o interpretación errónea del artículo 170° del Código Tributario (duplicidad de criterio), e inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principio de predictibilidad)** Absolviendo las causales de infracción normativa material declaradas procedentes, tenemos que las referidas normas establecen lo siguiente: **Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF. Artículo 170°.- No procede la aplicación de intereses, la actualización en función del Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: [...] 2) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Título preliminar. 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: [...] 1.15. 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. [...] Como se puede apreciar, son normas que guardan relación entre sí, por lo que conviene analizar las infracciones de forma conjunta. **4.2. Sobre las normas invocadas.** El numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario hace referencia a que se produce duplicidad de criterio cuando la administración tributaria asume posiciones interpretativas distintas para la aplicación de un mismo dispositivo normativo, vale decir, la autoridad administrativa acoge una primera interpretación a la norma y, posteriormente, la cambia para otorgarle un sentido distinto. **4.3.** Sobre la forma que deben adoptar los criterios aprobados por la administración tributaria, estos pueden haberse manifestado o aplicado, expresa o tácitamente, mediante resoluciones de carácter general, directivas o circulares públicas; avisos en periódicos, esquelas, respuestas a consultas gremiales; reiterada y manifiesta práctica administrativa contenida en instructivos, entre otros, o, para casos particulares, lo señalado o resuelto expresamente en resoluciones de la administración. Tales criterios guiaron la actuación del deudor tributario.¹⁶ **4.4.** Asimismo, debemos mencionar que la SUNAT ha opinado en este mismo sentido sobre la duplicidad de criterio¹⁷, precisando que esta se configura cuando concurren las siguientes circunstancias: i) existen dos interpretaciones —contradictorias entre sí— de la administración respecto al sentido y alcance de una norma tributario-aduanera; ii) dichas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos administrativos resolutivos; iii) el contribuyente o usuario aduanero ha sido inducido a error por la administración, pues ha actuado con base en la primera interpretación. **4.5.** En ese sentido, esta Sala Suprema considera que el supuesto de duplicidad de criterio, como figura que permite liberar al administrado de la imposición de sanciones, guarda estrecha relación con el principio de predictibilidad, previsto en el artículo IV (numeral 1.15) del título preliminar de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, en virtud del cual la

autoridad administrativa debe brindar a los administrados información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que, a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá; lo cual también concuerda con el numeral 1.8 del precitado artículo, referido al principio de la buena fe procedimental, mediante el cual todos los participantes del procedimiento realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe, siendo que la autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente ley. **4.6.** El objeto de dichos principios es que los administrados, a partir de la información disponible, puedan saber a qué atenerse. Por consiguiente, su aplicación involucra que el suministro de cualquier información a los ciudadanos sobre secuencias del procedimiento, competencias administrativas, tasas o derechos de trámite, criterios administrativos anteriores, entre otros, permitan a los ciudadanos anticiparse y planificar sus actividades. Para ello, esta información debe ser confiable y solo puede ser así en la medida que no se escamoteen datos importantes y la información sea actual y exacta¹⁸. **4.7.** Bajo dichas premisas, el hecho de que un contribuyente tome decisiones sobre la base de un determinado criterio adoptado por la SUNAT, permite asumir que actuó en la creencia de que su comportamiento se encontraba arreglado a derecho, pues ha sido la autoridad administrativa la que estableció previamente cómo debe interpretarse una determinada disposición. Es así que el juicio de valor preliminar adoptado por la autoridad administrativa otorga a los administrados la confianza de que no se les aplicará una interpretación distinta, pues ello vulneraría la previsibilidad en el resultado del procedimiento. **4.8.** Por consiguiente, en caso que el administrado haya actuado guiado por el criterio interpretativo asumido por la administración tributaria, sea a partir de un pronunciamiento con carácter general o concreto, y esta posteriormente lo cambie por uno nuevo, la autoridad administrativa no podrá luego imponer multas e intereses al administrado respecto a aquellas actuaciones efectuadas durante la vigencia del primer criterio o posición. **Respecto a la clasificación arancelaria:** **4.9.** Con relación a la clasificación arancelaria de mercancías —tema sobre el cual versa la presente controversia—, de acuerdo a la norma invocada, la duplicidad de criterio se configura entonces cuando, en un primer momento, la SUNAT otorga a un determinado producto una clasificación arancelaria y, posteriormente, opina que le corresponde una clasificación distinta, en cuyo caso las actuaciones realizadas por el agente de comercio exterior conforme al criterio anterior no resultarían sancionables. **4.10.** Siendo ello así, con motivo del ingreso de una mercancía al territorio aduanero, la administración debe efectuar el aforo de la mercancía, por el cual, mediante un funcionario designado para tales efectos, verifica y determina que la clasificación arancelaria, la valuación, la fijación de la cuota de los derechos arancelarios e impuestos y la aplicación de que las leyes correspondientes hayan sido correctamente propuestas por el declarante. La conformidad implica el cumplimiento del despacho aduanero y, por ende, se autoriza a los interesados a disponer de las mercancías despachadas, esto es, el levante de las mercancías. Con el levante de las mercancías, la autoridad aduanera asume como válida la declaración efectuada por el agente de comercio exterior. Sin embargo, es con el reconocimiento documentario o físico de una declaración aduanera seleccionada a canal rojo o naranja, como parte del procedimiento de aforo, que la autoridad administrativa adopta un criterio respecto a un tipo de mercancía, pues comprueba sus características merceológicas y si la subpartida arancelaria asumida por el declarante es la correcta o si la modifica por aquella que, según la propia administración, le corresponda. **4.11.** Por lo tanto, en aquellos casos en que no exista una disposición de carácter general que establezca la clasificación arancelaria a determinada mercancía, que implicaría el estudio merceológico de la mercancía y la consecuente búsqueda de la partida arancelaria correspondiente, es el agente de comercio exterior quien efectúa su propia clasificación arancelaria. Esta podrá ser aceptada o rechazada por la autoridad, y, en caso transite por los canales rojo o naranja, se obtendrá un criterio que será vinculante para la administración aduanera mientras no lo modifique. En este orden de ideas, la SUNAT también puede efectivizar sus criterios de clasificación arancelaria en pronunciamientos concretos derivados del propio despacho aduanero. En estos casos, la comprobación que efectúen los funcionarios de la SUNAT sobre la declaración arancelaria —la que se realiza cuando los productos son seleccionados a los canales rojo o naranja durante el despacho aduanero— y la posterior admisión de dicha declaración como válida, permiten concluir que la entidad administrativa adoptó un determinado criterio para ese tipo de productos. **Análisis del caso en**

concreto. Para fundamentar la presente causal, la parte recurrente, América Móvil Perú S.A.C., sostiene que, de acuerdo a la Sala Superior, la SUNAT establece criterios sobre valoración aduanera fundamentalmente en dos momentos: durante el proceso de "duda razonable" y en la fiscalización, pero no en la etapa de despacho aduanero, y a su vez puntualiza que, la no emisión de observaciones en etapas iniciales no implica conformidad con las declaraciones del importador. Indica que se evidencia la duplicidad de criterio en que incurrió la SUNAT, ya que, en los despachos de importación sujetos a reconocimiento físico, en el caso no se encontraron incidencias que justificaran la notificación de la "duda razonable". Por lo que, en ese momento del despacho de importación, la SUNAT emitió un primer criterio de valoración aceptando los valores declarados por la compañía sin requerir la notificación de "duda razonable", al no hallar inconsistencias relacionadas al valor que la ameritaran. Refiere también que la administración ha incurrido en duplicidad de criterio, ya que, en la instancia de ingreso de la mercancía, efectuó una revisión documental y física (canales naranja y rojo) estableciendo implícitamente un primer criterio; y, posteriormente, en el marco de un proceso de fiscalización efectuado por la misma administración aduanera, alteró el criterio previamente establecido, ya que propuso un método especial de declaración del valor para mercancías en arrendamiento operativo. Es decir, la SUNAT aplicó dos criterios de valoración sobre una misma operación. En ese contexto, del contenido desarrollado en la sentencia de vista sobre la duplicidad de criterio, la Sala Superior expuso entre sus argumentos: **DÉCIMO TERCERO:** *Queda claro entonces que, existen dos momentos para que la Administración Aduanera forme un criterio respecto de los datos de la mercancía importada y consignados en la DAM. Ahora bien, en el caso en concreto, el hecho que, durante el despacho aduanero, aduana no haya formulado alguna observación o emitido algún pronunciamiento del que se pueda inferir que adopta un criterio respecto de la mercancía consignada en la DAM, de modo alguno implica la adopción de un criterio. Del mismo modo, la falta de observación o pronunciamiento por parte de aduana respecto a la mercancía consignada en la DAM no significa que esté de acuerdo con lo declarado por el importador.* **DÉCIMO CUARTO:** *De lo anteriormente expuesto, se advierte que la afirmación y el sustento de la demandante sobre la supuesta duplicidad de criterio, no es cierta. Ello puesto que, como se ha dicho líneas arriba, la Administración Aduanera recién adopta un criterio con el procedimiento de duda razonable o mediante el procedimiento de fiscalización. En el presente caso, aduana inició un procedimiento de fiscalización, en el culminó, que el valor declarado en aduanas era incorrecto y, por ende, se generó un pago más los intereses generados. Y, es justo en ese momento, de culminada la fiscalización, que adoptó este primer y único criterio y/o decisión; y, no durante el despacho aduanero como afirma la demandante y el A quo. En consecuencia, corresponde estimar los agravios invocados por los demandados.* [Énfasis agregado] En dicho contexto, es preciso indicar a detalle los argumentos que sustentó el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 7766-A-2021, que es objeto de nulidad mediante el presente proceso. Ella resolvió confirmar la Resolución de División N° 000323200/2019-000181 y, en cuanto a la duplicidad de criterio, señaló: *Que tal como se aprecia de los textos legales señalados, es el procedimiento de Duda Razonable, que puede ser promovido por la Aduana durante el despacho aduanero cuando los canales de control son naranja y rojo, el mecanismo por el cual, se materializan los alcances del control concurrente y/o verificación del valor declarado en cada caso concreto. Que por tanto, no cabe duda que es la especificidad de las normas de valoración señaladas, entre otros, lo que debe tomarse en cuenta al evaluar la figura de la duplicidad de criterio, en consecuencia cuando en el despacho aduanero la Aduana no adoptó el mecanismo de la duda razonable, no hay evidencias de la toma de un criterio para determinar el valor en aduanas; por tanto, si como consecuencia del control posterior y la adopción de otro criterio, la Administración Aduanera procede al ajuste del valor declarado, no es aplicable la figura de la duplicidad de criterio señalada en el citado numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, así como en el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Que cabe a agregar que, a diferencia de lo que ocurre en los temas sobre clasificación arancelaria, en los cuales la Aduana al momento del despacho aduanero cuenta con la mercancía objeto de clasificación, cuando la Aduana examina el valor declarado, no tiene todos los elementos de juicio que exigen las normas para establecer el valor en aduanas, siendo que recién con la respuesta a la Duda*

Razonable de la Aduana o la Duda Razonable resuelta, que la Aduana se forma un criterio respecto del valor en aduanas de la transacción relativa a la mercancía objeto de despacho. [Énfasis agregado]. Es así que, para el Tribunal Fiscal, la autoridad aduanera adopta un criterio específico para determinar el valor en aduanas mediante el procedimiento de duda razonable y no mediante el despacho aduanero. Sin embargo, dicho argumento no es concordante con el análisis legal y jurisprudencial señalado previamente, ya que la comprobación de la partida arancelaria que Aduanas realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documental de la mercancía, permite concluir que la entidad administrativa adoptó un determinado criterio para la mercancía declarada. Por tanto, fue correcto que se haya amparado la demanda en los términos expuestos por el Juez, que declaró "la nulidad parcial de la Resolución N° 07766-A-2021, ordenándose que el Tribunal Fiscal resuelva conforme a lo resuelto previamente y, como consecuencia del análisis correcto de la disposición, determine si, en este caso, se ha producido o no la duplicidad de criterio, en los términos expuestos en la presente resolución". Por ende, en la sentencia de vista se ha incurrido en la infracción normativa material invocada por la parte demandante, por lo que resulta **fundado** el recurso de casación de esta parte. En ese sentido, actuando en sede instancia, corresponde confirmar la sentencia de primera instancia. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 397° y 398° del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, mediante escrito del dos de octubre de dos mil veintitrés (fojas dos mil ciento noventa y cinco a dos mil doscientos quince). **SEGUNDO: DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **América Móvil Perú S.A.C.**, mediante escrito del tres de octubre de dos mil veintitrés (fojas dos mil doscientos noventa y cinco a dos mil trescientos dos). **TERCERO: CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número doce, del quince de setiembre de dos mil veintitrés (fojas dos mil ciento setenta y cuatro a dos mil ciento ochenta y cinco), y, actuando en sede de instancia, **CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia, expedida mediante resolución número ocho, del veintitrés de junio de dos mil veintitrés (fojas dos mil veintitrés a dos mil treinta y cinco). **CUARTO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por América Móvil Perú S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Proaño Cueva, S.S. YAYA ZUMAETA, PROAÑO CUEVA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, GUTIÉRREZ REMÓN**

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

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

³ Constitución Política del Perú
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.

⁴ Código Procesal Civil
Artículo 122°. Las resoluciones contienen:
[...]

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

⁵ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
Artículo 12°. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.

⁶ El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC ha puntualizado 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. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.

⁷ MONZÓN VALENCIA, Loretta (2012). "El principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo". En Lex, N° 10; p. 213.

⁸ Ibidem, pp. 213-214.

⁹ MONROY GÁLVEZ, Juan (2009). Teoría general del proceso. Tercera edición. Lima, Communitas; p. 191.