

Casación N.º 12890-2022-Lima

Tema: Devolución de pagos indebidos por Impuesto General a las Ventas

Sumilla: En el presente caso, no se produjo interpretación errónea alguna del literal b) del artículo 38 del Código Tributario, pues si bien los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos a devolución cuando estos sean indebidos, en la medida que se haya acreditado tal condición de “pagos indebidos”, lo cual no ocurrió en el presente caso, toda vez que la recurrente no señala los motivos por los cuales considera que realizó pagos indebidos, es decir, no señala de manera precisa de qué forma se configuró el pago indebido o el pago en exceso, pues de autos se advierte que mediante su declaración jurada rectificatoria cumplió con declarar un monto superior al inicialmente declarado, asimismo, que efectuó el pago de dicho nuevo monto; sin embargo, no precisa con meridiana claridad las razones por las cuales considera que no se encontraba obligada a realizar tal pago –circunstancia determinante de un pago indebido–; por el contrario, se limita a señalar que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando estos sean indebidos.

Palabras clave: pago indebido, pago en exceso, declaraciones juradas rectificatorias, capitalización de intereses

Lima, veintitrés de mayo de dos mil veintitrés

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República Vista La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: Materia del recurso de casación En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante, **Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada**, interpuso recurso de casación el treinta y uno de enero de dos mil veintidós (foja mil quinientos cuarenta y tres del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista del doce de julio de dos mil veintiuno (foja mil cuatrocientos treinta y ocho), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el dieciocho de marzo de dos mil veintiuno (foja mil doscientos cuarenta y nueve), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Antecedentes Demanda Mediante escrito del nueve de julio de dos mil veinte (foja tres), la empresa **Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)**, solicitando como petitorio lo siguiente: **Primera pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019 en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996, y con ello las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, que declararon improcedentes las solicitudes de devolución presentadas por los pagos indebidos y/o en exceso efectuadas por concepto de las multas impuestas por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario y vinculadas al impuesto general a las ventas correspondiente a los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres. **Primera pretensión accesoria:** Solicita se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996, así como de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, que declararon improcedentes las solicitudes de devolución presentadas por los pagos indebidos por concepto de las multas impuestas por la infracción tipificada en el numeral 1 del

artículo 178 del Código Tributario y vinculadas al impuesto general a las ventas correspondiente a los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres. **Segunda pretensión accesorio:** Se ordene a la Sunat que cumpla con devolver a la demandante todos los pagos indebidamente abonados por concepto de la multa relacionada al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, más los intereses de ley, calculados hasta la fecha efectiva de devolución por parte de la Sunat. **Segunda pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019, así como de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996; y de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, en el extremo que declaran improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, y por las multas relacionadas a dicho tributo por tales periodos, en aplicación de los mismos criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias N.º 04082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC, ejerciendo el control difuso e inaplicando respecto de la demandante: i) la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en su versión vigente hasta el año dos mil seis) y en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 981; y ii) la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos interpuestos por la demandante, regla contenida en el artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 981. **Pretensión accesorio a la segunda pretensión principal:** Se ordene a la administración tributaria que cumpla con devolver cualquier importe que se hubiere cancelado por concepto de los intereses capitalizados y de los intereses moratorios computados cuando la administración excede los plazos para resolver, así como los intereses legales que pudieran haberse devengado. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia del dieciocho de marzo de dos mil veintiuno (foja mil doscientos cuarenta y nueve), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró infundada la demanda en todos sus extremos por considerar que: **a)** En el caso materia de autos, resulta un hecho debidamente acreditado y no cuestionado por Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada que con las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por la empresa se declaró una mayor obligación tributaria en comparación con la originalmente declarada. En consecuencia, la declaración jurada rectificatoria surtió efectos desde su presentación, debido a que se aceptaron los reparos formulados por la administración tributaria durante el procedimiento de fiscalización. En dicho contexto y dado que ya no existían reparos sujetos a controversia, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0093808 a N.º 012-003-0093811 por el impuesto general a las ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, respectivamente, con monto cero soles con cero céntimos (S/ 0.00), debido a que, al existir identidad entre lo determinado por ambas partes, la administración tributaria se encuentra inexorablemente obligada a emitir una resolución de determinación con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización en atención al mandato establecido en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **b)** En

ese sentido, la emisión de dicho acto administrativo no tiene como objetivo iniciar un procedimiento contencioso-tributario, sino que tiene por finalidad dar conclusión al procedimiento de fiscalización. Asimismo, advierte que los pagos realizados de conformidad con una declaración jurada rectificatoria –que ha surtido efectos de forma inmediata– no dan origen a la existencia de pagos indebidos o en exceso en atención a que dichos pagos fueron correctamente imputados a las obligaciones tributarias determinadas por la propia demandante. **c)** Agrega que el numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF –vigente al momento de ocurridos los hechos y aplicable al caso de autos por temporalidad– señalaba que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; así como declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario. **d)** En ese sentido, el Juez de primera instancia consideró que, a efectos de acreditar la comisión de la infracción vinculada a la declaración de cifras y datos falsos, debe existir un acto formal mediante el cual se modifique la situación jurídico-tributaria originalmente declarada, determinando mayor obligación tributaria. Para dichos efectos, la modificación puede darse como consecuencia de la presentación voluntaria de una declaración jurada rectificatoria o en atención a la resolución de determinación emitida como consecuencia del procedimiento de fiscalización. Téngase en cuenta, además que, si bien la infracción se acredita con la presentación de una declaración jurada rectificatoria, la infracción se comete en la fecha en la que se presenta la declaración jurada original en la que se presentan cifras y datos que no resultan conformes con la realidad. **e)** Siendo ello así, en el presente caso, se encuentra acreditado que con la presentación de una declaración jurada rectificatoria se determinó una mayor obligación tributaria a la registrada en la declaración jurada original, aspecto que acredita objetivamente la comisión de las infracciones imputadas a la demandante por la administración tributaria. Por tanto, los pagos efectuados para cancelar multas que se generaron como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria presentada por la demandante no tienen la condición de indebidos al encontrarse correctamente imputados a las deudas que le correspondía cancelar a la demandante en atención a las infracciones cometidas. En consecuencia, no corresponde amparar la solicitud de devolución con que se pretende obtener la restitución de los montos abonados en atención a los datos registrados en una declaración jurada rectificatoria que surtió efectos de forma válida ni a los pagos destinados a cancelar las multas generadas como consecuencia de una infracción debidamente acreditada. **f)** Asimismo, respecto a la capitalización de intereses moratorios, sostiene que, cuando la administración tributaria aplica la capitalización de intereses a las deudas materia de la presente pretensión, procede conforme al principio de legalidad, debido a que la deuda corresponde al ejercicio dos mil tres, es decir, dentro de la vigencia del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF, pero antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 969, que derogó las reglas de la capitalización de intereses. Por tanto, la aplicación de

intereses moratorios constituye una consecuencia jurídica inmediata por el no pago del tributo o por el pago extemporáneo en que incurre el contribuyente. En efecto, el primer párrafo del artículo 33 del citado código prevé que el no pago de la deuda tributaria da lugar inmediatamente a la aplicación de intereses moratorios, por lo que se advierte que debe aplicarse la mora automática como medida disuasiva; además, se aprecia que el referido artículo 33 no impide que la deuda continúe incrementándose durante su incumplimiento, siendo que ello tiene por finalidad evitar que la situación de incumplimiento resulte ventajosa para quien incumple el pago de su obligación tributaria. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del doce de julio de dos mil veintiuno (foja mil cuatrocientos treinta y ocho), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirma** la sentencia que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. Estos son sus argumentos: a) Conforme al artículo 59 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario o por la administración tributaria; y según el artículo 61 del mismo cuerpo legal, la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor –mediante una declaración jurada, entre otros– está sujeta a fiscalización por la autoridad fiscal, la cual podrá modificar dicha determinación en caso constate omisiones o errores, emitiendo la respectiva resolución de determinación. b) Por tanto, la administración tiene la facultad de modificar la determinación efectuada por el deudor tributario, lo que supone necesariamente la discrepancia con lo declarado por el contribuyente por considerar que es inexacta su declaración. Esto se concreta con la expedición, entre otros valores, de una resolución de determinación que contiene los reparos u observaciones de la autoridad, acto administrativo que, en ejercicio del derecho de defensa, puede ser impugnado en la vía administrativa mediante los recursos respectivos y, posteriormente, puede ser objeto de una acción contencioso administrativa. c) En el caso concreto, el procedimiento expuesto no se ha producido, pues la empresa demandante aceptó los reparos de la administración efectuados durante la fiscalización y presentó declaraciones juradas rectificatorias cuyo contenido se adecuó a tales reparos y tuvo como consecuencia la modificación de su deuda tributaria. Por tanto, las resoluciones de determinación emitidas no expresan ninguna discrepancia entre los reparos realizados por la administración y lo declarado por la accionante en sus declaraciones rectificatorias; por el contrario, hay coincidencia de voluntades entre el contribuyente y el fisco, la que se refleja primero en las declaraciones juradas rectificatorias y después en las resoluciones de determinación. Siendo ello así, carece de sentido y lógica que, posteriormente, el administrado pretenda solicitar la devolución de los montos pagados, pues los mismos son fruto de sus propias declaraciones rectificatorias y resulta inconducente alegar para la devolución de los pagos realizados que lo resuelto por el a quo no ha sido contrastado con la normativa y jurisprudencia que se alega, toda vez que ello constituiría en rigor un cuestionamiento a su propia voluntad y proceder. Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si la sentencia de vista fue emitida conforme a ley; en consecuencia, corresponde examinar si en la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019 se ha incurrido en alguna causal que

amerite declarar su nulidad parcial en el extremo vinculado a la solicitud de devolución que presentó la demandante en atención a los pagos indebidos que alega haber realizado; y si procede declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996 y de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/ Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, en el extremo que declaran improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres y por las multas relacionadas a dicho tributo y periodos, en aplicación de los criterios establecidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 04082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del tres de agosto de dos mil veintidós (foja doscientos cincuenta y uno del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada, por las siguientes causales: **a) Infracción de las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales: inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; e incisos 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil** La recurrente señala que la Sala Superior vulneró el derecho a la debida motivación de las resoluciones, incurriendo en motivación aparente, toda vez que, en el desarrollo del proceso, Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada explicó de manera objetiva cómo es que se configura un supuesto de pago indebido, señalando que el artículo 38 del Código Tributario prevé dos supuestos para acceder a la devolución de los pagos indebidos y ninguno de ellos se perjudica con la presentación de declaraciones rectificatorias. No obstante ello, al emitir la sentencia de vista, la Sala Superior evadió analizar la interpretación propuesta por Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada sobre el artículo 38 del Código Tributario y, sin ningún sustento adicional, concluye que tras haberse presentado declaraciones rectificatorias que coincidieron con los requerimientos de Sunat, los pagos deben calificarse como “debidos”, aunque estos se hayan efectuado con base en montos calculados de manera ilegal o hasta inconstitucional. Del mismo modo, sostiene que la sentencia de vista adolece de motivación insuficiente, toda vez que la Sala Superior no explica qué base legal sustenta la premisa de calificar a los pagos como “debidos” cuando estos provengan de declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente; y que el único argumento de la sentencia de vista para calificar los pagos provenientes de las declaraciones rectificatorias como “debidos” fue remitirse al artículo 88.2 del Código Tributario y señalar que los cuestionamientos que la recurrente planteó en los agravios de su recurso de apelación no pueden ser analizados ni amparados, pues resulta contradictorio que haya aceptado los reparos de la administración tributaria mediante declaraciones rectificatorias y efectuado los respectivos pagos, para luego cuestionar los montos de los intereses de los reparos y sus respectivas multas. Ante lo cual, sostiene que el artículo 88 del Código Tributario solo hace referencia al momento en que surten efectos las declaraciones rectificatorias pero no dispone que uno de esos efectos sea el de convertir un pago indebido en debido. Finalmente, sostiene que la sentencia de vista adolece de falta de motivación interna del razonamiento, al incurrir en graves

contradicciones, como el hecho de que en su considerando décimo cuarto rechaza ponderar la aplicación del principio de retroactividad benigna porque Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada no estuvo sujeta al cobro de multa alguna; sin embargo, en ese mismo considerando, reconoce que la empresa pagó el equivalente a dichas sanciones a la presentación de tales declaraciones, es decir, reconoce que dicha empresa estuvo sujeta al cobro de una multa (imposición de una sanción); por lo cual tal incoherencia entre ambas premisas ha llevado a la Sala a renunciar a su deber de emitir un pronunciamiento sobre uno de los fundamentos de la demanda, y de no haberse incurrido en tal contradicción la Sala habría optado por analizar si Sunat vulneró o no el principio de retroactividad benigna, y, con ello, determinar si el monto pagado por dicha sanción fue o no correctamente calculado. **b) Infracción del artículo 38 del Código Tributario, del principio de verdad material y de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario** Refiere que la sentencia de vista, en los considerandos sexto a l décimo tercero, “analiza” el artículo 38 del Código Tributario, norma que regula el derecho a la devolución de pagos indebidos; y que, según la Sala Superior, en virtud de dicha norma, el pago efectuado por la contribuyente con ocasión de las declaraciones rectificatorias no puede ser calificado como un pago “indebido” toda vez que dichas declaraciones constituirían una aceptación y consentimiento de pago efectuado. Agrega que la sentencia de vista incurre en un grave error de interpretación del artículo 38 del Código Tributario cuando deniega el pedido de devolución de pagos indebidos porque “la demandante mediante las declaraciones rectificatorias aceptó los reparos de la administración tributaria”, es decir, porque no cuestionó o impugnó dichos reparos, cuando dicho requisito no se encuentra previsto en el mencionado artículo. Más aún, que Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada no haya cuestionado los reparos formulados por la Sunat no impide que solicite la devolución de las multas e intereses que la Sunat haya determinado y cobrado de manera indebida e inconstitucional. En ese orden de ideas, además, la sentencia de vista infringe el literal b) del artículo 38 acotado, pues ignora que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando sean indebidos. Así, si para la Sala Superior la presentación de las declaraciones rectificatorias es una forma de “aceptación voluntaria” de una deuda tributaria, tal situación no impide ni menos perjudica el derecho de la contribuyente a acceder a la devolución de los pagos indebidos o en exceso en los términos del segundo supuesto del artículo 38 del Código Tributario. **c) Infracción del artículo 168 del Código Tributario, del Decreto Legislativo N.º 1311, del principio de retroactividad benigna y del principio de legalidad** La recurrente señala que la Sala Superior inaplicó el principio de retroactividad benigna por la aplicación al caso concreto de manera antojadiza e incompleta al momento de calcular la multa en función del tributo omitido, arrastrando la omisión detectada a los periodos posteriores, así como la declaración indebida del crédito fiscal. Asimismo, en el presente caso correspondía aplicar el Decreto Legislativo N.º 1311, que entró en vigencia el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, toda vez que la multa impuesta se determinó recién el veintiocho de diciembre de dos mil diecisiete, con ocasión del Requerimiento N.º 012217000283, es decir, cuando ya estaba vigente la modificación introducida por el referido decreto legislativo. **d) Infracción del principio de razonabilidad, del debido procedimiento y del artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional** La recurrente señala que la Sala Superior incurrió en tal infracción normativa ya que no se toma en

cuenta que el cobro de intereses moratorios por el exceso es irrazonable por mandato de jurisprudencia del Tribunal Constitucional. **Considerandos** Primero. El recurso de casación **1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, que debe 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. **1.5.** Por último, considerando que en el recurso de casación objeto de análisis se han formulado infracciones normativas de carácter procesal (error in procedendo) e infracciones normativas de carácter material (error in iudicando), corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a la denuncia de carácter procesal, toda vez que, de ser estimada carecería de objeto pronunciarse sobre las demás causales. Solo en caso se desestime la infracción normativa de carácter procesal, se analizarán las de carácter material. Análisis de la causal de naturaleza procesal **Segundo.- Infracción de las normas que garantizan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales: inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; e incisos 3 y 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil** **2.1.** Advirtiéndose que se declaró procedente la causal de naturaleza procesal señalada, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que la sustentan, luego de lo cual se procederá a emitir

pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los siguientes dispositivos: Constitución Política del Perú Artículo 139. - Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela 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. [...] 14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. [...] 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. [...] Artículo 50.- Deberes Son deberes de los Jueces en el proceso: [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia [...] **2.2.** En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular) recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **2.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **2.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el **numeral 5 del artículo 139** de la Carta Fundamental, esto es, 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 inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, que se citan a continuación: **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. **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. **2.5.** 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 constitucional⁴.

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

a) Falta de motivación propiamente dicha: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b) Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia entre las conclusiones y las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

2.7. 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, el cual 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, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, 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.

2.8. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista **i) coherencia** entre lo petitionado 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, todo lo cual 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.º 1230-2003-PCH/TC.

2.9. Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde

luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). **2.10.** Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **2.11.** Siendo ello así, se observa que la recurrente fundamenta las causales procesales declaradas procedentes cuestionando principalmente que la Sala Superior haya vulnerado el derecho a la debida motivación de las resoluciones basando su decisión en declaraciones rectificatorias y evadiendo la condición en sí del pago indebido de los montos cancelados, pues se habría centrado en un aspecto tangencial que no recoge el supuesto previsto en el artículo 38 del Código Tributario. Asimismo, agrega que se incurrió en vicios de motivación aparente, insuficiente y falta de motivación interna del razonamiento. **2.12.** En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la recurrente, se advierte que el colegiado superior ha efectuado una valoración conjunta y razonada de las pruebas actuadas en sede administrativa, así como de los argumentos señalados por la demandante en su escrito de apelación, conforme se verifica de los considerandos séptimo al décimo cuarto de la sentencia de vista; además, se constata también que el colegiado superior ha efectuado el análisis encaminado a determinar si corresponde o no amparar la devolución a la demandante de los pagos indebidos que alega haber realizado por concepto de impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres; y si procede o no ordenar la devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados por impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres y por las multas relacionadas a dicho tributo y periodos, en aplicación de los criterios establecidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 04082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC. **2.13** En ese sentido, se evidencia que, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente, sobre los vicios de motivación aparente, insuficiente y falta de motivación interna, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por los vicios señalados, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar las normas que permitieron a los jueces superiores asumir un criterio interpretativo en el que sustentaron su ratio decidendi. Asimismo, se verifica que la recurrente ha podido ejercer su derecho de defensa durante todo el proceso. En consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido no puede ser causal para cuestionar la motivación. Además, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales. **2.14** En consecuencia, la sentencia de vista cumple la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente porque expone los fundamentos fácticos y jurídicos que justifican su decisión. Por ello, los cuestionamientos realizados no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal, como el referido a que la Sala

Superior basó su decisión en el hecho de que las declaraciones rectificatorias de la demandante fueron voluntarias, evadiendo analizar la condición en sí del pago indebido de los montos cancelados, y que el colegiado superior centró su análisis en un aspecto tangencial que no recoge el supuesto previsto en el artículo 38 del Código Tributario. Por tal motivo, para resolver la controversia planteada en autos se deben examinar las causales materiales, al ser necesario estudiar el referido artículo 38 así como los demás cuestionamientos de fondo de la controversia. Sin embargo, en cuanto a la causal procesal, esta Sala Suprema debe declararla **infundada**, por las razones ya expuestas. Análisis de las causales de naturaleza material **Tercero.- Infracción del artículo 38 del Código Tributario, del principio de verdad material y de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario**

3.1. La empresa recurrente cuestiona los siguientes dispositivos: Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF 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. Artículo 38.- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33. b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33. Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.

3.2. Asimismo, la recurrente fundamenta la causal invocada señalando que la sentencia de vista analiza el artículo 38 del Código Tributario, que regula el derecho a la devolución de pagos indebidos; y que, en virtud de dicha norma, el pago efectuado por la contribuyente con ocasión de las declaraciones rectificatorias no puede ser calificado como un pago “indebido” por constituir una aceptación y consentimiento de pago efectuado. Agrega que la sentencia de vista incurre en un grave error de interpretación del artículo 38 del Código Tributario cuando deniega el pedido de devolución de pagos indebidos porque “la demandante mediante las declaraciones rectificatorias aceptó los reparos de la

administración tributaria”, es decir, porque no cuestionó o impugnó dichos reparos, cuando dicho requisito –en concepto de la recurrente– no se encuentra previsto en el mencionado artículo. Aun cuando Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada no haya cuestionado los reparos formulados por la Sunat, no está impedida de solicitar la devolución de las multas e intereses que Sunat haya determinado y cobrado de manera indebida e inconstitucional. Por tal motivo, la empresa recurrente sostiene que la sentencia de vista infringe el literal b) del artículo 38 acotado, pues ignora que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando sean indebidos. Así, si para la Sala Superior la presentación de las declaraciones rectificatorias es una forma de “aceptación voluntaria” de una deuda tributaria, tal situación no impide ni perjudica el derecho de la contribuyente a acceder a la devolución de los pagos indebidos o en exceso en los términos del segundo supuesto del artículo 38 del Código Tributario. **3.3.** Respecto a este extremo, la sentencia de vista estableció lo siguiente: Noveno: En ese contexto, de los actuados administrativos se aprecia que la empresa demandante estuvo de acuerdo con los reparos formulados por la Administración Tributaria durante la fiscalización efectuada relativa al IGV, manifestando dicha aceptación mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por el Impuesto General a las Ventas de agosto, setiembre, noviembre y diciembre del 2003; posteriormente, al finalizar el procedimiento de fiscalización se expidieron las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0093808 a 012-003-0093811, cuyo contenido y monto se adecuó a las declaraciones juradas rectificatorias aludidas, siendo que contra las citadas resoluciones de determinación la actora no interpuso recursos impugnatorios. Décimo: Conforme al artículo 88.2 del Código Tributario, la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, que es el supuesto del presente caso en el que, como se ha señalado, la demandante mediante las declaraciones rectificatorias aceptó los reparos de la administración tributaria y determinó a través de ellas una mayor obligación tributaria, situación que se plasmó en las resoluciones de determinación correspondientes. El dispositivo citado precisa que presentada dicha declaración surtirá efecto, esto es, deberá ser considerada formalmente como una manifestación de voluntad del contribuyente en virtud de la cual comunica voluntariamente a la administración una realidad jurídica tributaria y determina su obligación, no distinguiendo la norma si tal declaración es presentada durante una fiscalización o independientemente de ella. Décimo Primero: En ese contexto, de acuerdo al artículo 59 del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario o por la administración tributaria, siendo que según el artículo 61 del mismo cuerpo legal, la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor -a través de una declaración jurada entre otros-, está sujeta a fiscalización por la autoridad fiscal, la cual podrá modificar dicha determinación en caso constate omisiones u errores, emitiendo la respectiva resolución de determinación. Por tanto, es claro que la administración tiene la facultad de modificar la determinación efectuada por el deudor tributario, lo que supone necesariamente la discrepancia con lo declarado por el contribuyente por considerar que es inexacta su declaración, lo que se concreta con la expedición, entre otros valores, de una resolución de determinación que contiene los reparos u observaciones de la autoridad, acto administrativo que, en ejercicio del derecho de defensa, puede ser impugnado en la vía administrativa a través de los recursos respectivos y posteriormente ser objeto

de una acción contenciosa administrativa. En el caso concreto el procedimiento antes expuesto no se ha producido pues la empresa demandante aceptó los reparos de la administración efectuados durante la fiscalización y presentó declaraciones juradas rectificatorias cuyo contenido se adecuó a tales reparos y tuvo como consecuencia la modificación de su deuda tributaria; por tanto, la resoluciones de determinación emitidas no expresan ninguna discrepancia entre los reparos realizados por la administración y lo declarado por la accionante en sus declaraciones rectificatorias; por el contrario hay coincidencia de voluntades entre el contribuyente y el fisco, la cual se refleja primero en las declaraciones juradas rectificatorias y después en las resoluciones de determinación; siendo ello así, carece de sentido y lógica que posteriormente el administrado pretenda solicitar de devolución de los montos pagados pues los mismos son fruto de su propias declaraciones rectificatorias, resultando inconducente alegar para la devolución de los pagos realizados que lo resuelto por el A quo no ha sido contrastado con la normativa y jurisprudencia que se alega, toda vez que ello constituiría en rigor un cuestionamiento a su propia voluntad y proceder. [Subrayado agregado] **3.4.** En este orden de ideas, cabe señalar, respecto a los pagos indebidos y los pagos en exceso, que Robles Moreno y Huapaya Garriazo⁵ sostienen lo siguiente: [...] la naturaleza de los pagos indebidos y de los pagos en exceso, [...] si bien su naturaleza es distinta, al no contar los primeros con una previsión legislativa como si existe en los segundos, ello no significa que el legislador les deba dar un tratamiento diferente. [...] un requisito para la configuración del pago indebido es que el administrado haya procedido con error el cual se traduce en una mala formación de la voluntad. Este error puede ser de hecho o de derecho y como consecuencia, de ello, el deudor tiene el derecho a la devolución del monto pagado indebidamente. [...] Pago en exceso es aquel que correspondiendo realizar al sujeto que debe, este lo efectúa pero por un monto mayor al debido, de tal manera que cancela el monto adeudado, pero como paga demás se genera un pago en exceso. [Subrayado agregado] **3.5.** De las ideas citadas, se desprende que ambos conceptos – pago indebido y pago en exceso– tienen características especiales que los diferencian; sin embargo, conforme al marco legal citado en el numeral 3.1 de la presente resolución, se advierte que ambas figuras tienen el mismo tratamiento en nuestro Código Tributario. También, se puede observar que, para la configuración de un pago indebido, se requiere la existencia de un error en la formación de la voluntad, a consecuencia del cual el deudor paga un monto indebido, respecto al cual tiene derecho de devolución. Asimismo, en cuanto al pago en exceso, este se configura cuando el sujeto cancela un monto mayor al debido, respecto del cual, igualmente, tiene derecho a solicitar su devolución. **3.6.** Hechas estas precisiones, en el presente caso se observa que la sentencia de vista concluye en el último párrafo del considerando décimo segundo que, conforme al inciso 6 del artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es requisito de la resolución de determinación consignar los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria, entendiendo como un reparo a una rectificación o modificación de la declaración del contribuyente por parte del fisco, situación que no sucedió en el presente caso, pues al haber aceptado el contribuyente la postura de la administración mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias al haber procedido al pago de las deudas así reconocidas, existe concordancia entre dichos valores y la determinación efectuada por la administración. Es por ello que en las

resoluciones de determinación emitidas se precisa que los reparos observados fueron aceptados mediante las declaraciones juradas rectificatorias, por lo que los reparos contenidos en dicho valor no representan una rectificación o modificación de la declaración del contribuyente sino una coincidencia con ella. En consecuencia, para el colegiado superior, no resulta procedente amparar una solicitud de devolución respecto de un acto administrativo que refleja la voluntad de la impugnante. **3.7.** En este orden de ideas, respecto a la interpretación del artículo 38 del Código Tributario, se observa de autos que la empresa recurrente señala que la Sala Superior interpretó de manera errónea el literal b) del referido artículo, pues ignora que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando sean indebidos; también se advierte que la recurrente no alega, en modo alguno, los motivos por los cuales considera que realizó pagos indebidos respecto del tributo, es decir, no señala de manera precisa de qué forma se configuró el pago indebido o el pago en exceso, pues de autos se advierte que mediante su declaración jurada rectificatoria cumplió con declarar un monto superior al inicialmente declarado y que efectuó el pago de dicho nuevo monto; sin embargo, no precisa con meridiana claridad las razones por las cuales considera que no se encontraba obligada a realizar tal pago –circunstancia determinante de un pago indebido– y solo se limita a señalar que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando sean indebidos. Por tanto, se advierte que no señala de manera precisa las razones que expresarían las circunstancias determinantes que configuraron la existencia de pagos indebidos o en exceso –respecto a la obligación principal en el presente caso–, pues no fundamenta en ningún extremo de su causal las razones por las cuales considera que no le corresponde abonar un monto superior por concepto del impuesto general a las ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, por lo que debe desestimarse dicho extremo del recurso. **3.8.** No obstante ello, se observa de autos que al fundamentar la presente causal, Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada refiere que el hecho de no haber cuestionado los reparos formulados por la Sunat no impide que solicite la devolución de las multas e intereses que esta haya determinado y cobrado de manera indebida e inconstitucional. Ante lo cual, teniendo en consideración que la recurrente invoca la interpretación errónea de la norma que denuncia, sosteniendo que la sentencia de vista incurre en un grave error de interpretación del artículo 38 del Código Tributario cuando deniega el pedido de devolución de pagos indebidos bajo el argumento de que “la demandante mediante las declaraciones rectificatorias aceptó los reparos de la administración tributaria”, se advierte que dicho requisito no se encuentra previsto en el mencionado artículo, y que a pesar de que Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada no haya cuestionado los reparos formulados por la Sunat, dicha circunstancia, en efecto, no impide que solicite la devolución de las multas e intereses que la administración tributaria haya determinado y cobrado de manera indebida e inconstitucional, por lo que es necesario verificar si las referidas multas fueron válidamente impuestas. **3.9.** Por tal motivo, se tiene que la sentencia de vista interpreta erróneamente el literal b) del artículo 38 acotado, pues considera que las multas e intereses no constituyen pagos indebidos, al darles el mismo tratamiento que el pago de la obligación tributaria principal –impuesto general a las ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres–, por lo cual ignora que los pagos voluntarios sí pueden ser sujetos de devolución cuando sean indebidos. Así, si para la Sala Superior la presentación de las

declaraciones rectificatorias, efectuadas el cinco de diciembre de dos mil diecisiete⁶, es una forma de “aceptación voluntaria” de una deuda tributaria y de las multas e intereses que se generan a raíz de ello, es de señalar que tal situación no impide ni perjudica el derecho de la contribuyente a acceder a la devolución de los pagos indebidos o en exceso en los términos del segundo supuesto del artículo 38 del Código Tributario. En consecuencia, la presente causal deviene **infundada, excepto en el extremo referido a las multas e intereses**, por lo que corresponde realizar el análisis de este, como haremos en el siguiente considerando. **Cuarto.- Infracción del artículo 168 del Código Tributario, del Decreto Legislativo N.º 1311, del principio de retroactividad benigna y del principio de legalidad 4.1.** Respecto al análisis de la presente causal, las normas cuya infracción se alega, establecen lo siguiente: Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF Artículo 168: Irretroactividad de las normas sancionatorias Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución. Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis y vigente a partir del treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, que modificó la tabla II del libro cuarto del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF Tabla II Código Tributario - Libro Cuarto (infracciones y sanciones) personas naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable [...] (21) El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la Sunat, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas. Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido. **4.2.** Para sustentar la presente causal, la recurrente sostiene que la Sala Superior inaplicó el principio de retroactividad benigna, por la aplicación al caso concreto “de manera antojadiza e incompleta” del Decreto Legislativo N.º 1311 al momento de calcular la multa en función del tributo omitido, arrastrando la omisión detectada a los periodos posteriores, así como la declaración indebida del crédito fiscal. Asimismo, afirma que en el presente caso correspondía aplicar el Decreto Legislativo N.º 1311, que entró en vigencia el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, toda vez que la multa impuesta se determinó recién el veintiocho de diciembre de dos mil diecisiete, con ocasión del Requerimiento N.º 0122170002834, es decir, cuando ya estaba vigente la modificación introducida por el citado decreto legislativo; por lo cual, conforme lo establece la norma citada en el numeral precedente, la Sunat no podía calcular la multa en función del crédito indebidamente declarado en agosto de dos mil tres, ascendente a ocho millones ochocientos setenta y cuatro mil cuatrocientos noventa y cuatro soles con cero céntimos (S/ 8,874,494.00), sino en función del tributo omitido. **4.3.** Al respecto, la Sala Superior estableció en el fundamento décimo cuarto de la sentencia de vista lo siguiente: Décimo Cuarto: Respecto al cuarto agravio esgrimido referido a la

aplicación del principio de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N.º 1311 con relación al cálculo de la multa. Al respecto, cabe precisar que como se ha determinado, el proceder de la demandante al presentar las declaraciones rectificatorias respecto al Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre del 2003, trajo como consecuencia que las Resoluciones de Determinación señalen que el monto a pagar era cero, apreciándose que no se emitió Resolución de Multa alguna, en razón que la demandante pagó el equivalente a dichas sanciones a la presentación de tales declaraciones, acogiéndose al régimen de gradualidad con un descuento de 95%. En ese sentido, atendiendo que no hubo una sanción de multa contra la demandante, no corresponde analizar si procede o no la retroactividad benigna de una sanción que no existe a la fecha, concluyéndose que no existe un pago indebido susceptible de generar una devolución, en consecuencia, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 011458-3-2019 no ha incurrido en causal de nulidad, debiendo confirmarse la apelada. [Subrayado agregado] **4.4.** Ante ello, se advierte de autos que los fundamentos de la Sala Superior expuestos en la sentencia de vista eluden un pronunciamiento expreso sobre el aspecto cuestionado, toda vez que se centran en señalar que no se emitió resolución de multa alguna y que la demandante pagó el equivalente a dichas sanciones a la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, acogiéndose al régimen de gradualidad con un descuento del 95%; por lo cual no hubo una sanción de multa contra la demandante y, en consecuencia, no corresponde analizar si procede o no la retroactividad benigna de una sanción que no existe a la fecha. **4.5.** Sin embargo, en el presente caso, sí se advierte de los actuados administrativos que, mediante Carta de Presentación N.º 170011568380-02-Sunat y Requerimiento N.º 0122170003035, del veintiocho de diciembre de dos mil diecisiete, y según Orden de Fiscalización N.º 170011568380, del quince de agosto de dos mil diecisiete, la administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el impuesto general a las ventas de agosto a diciembre de dos mil tres. Asimismo, se observa que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias por el impuesto general a las ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, mediante formularios PDT 621 de números 830603984, 830604108, 830604221, 830604230, del cinco de diciembre de dos mil diecisiete, con las cuales determinó obligaciones tributarias mayores a las originalmente declaradas, procediendo a realizar pagos en la citada fecha por el referido impuesto y periodos, ascendentes a cuatrocientos treinta y cinco mil doscientos ochenta y cinco soles con cero céntimos (S/ 435,285.00); seiscientos setenta y seis mil doscientos sesenta soles con cero céntimos (S/ 676,260.00); trescientos noventa y un mil doscientos noventa y ocho soles con cero céntimos (S/ 391,298.00); y seiscientos ochenta y tres mil cuatrocientos diecisiete soles con cero céntimos (S/ 683,417.00), respectivamente, actualizados a la fecha de presentación de sus declaraciones rectificatorias, esto es, incluyendo intereses capitalizados y moratorios correspondientes. Además, efectuó el pago de las multas que se generaron por las nuevas declaraciones juradas. **4.6.** En tal sentido, se verifica la existencia de pagos indebidos susceptibles de devolución por las multas vinculadas al impuesto general a las ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, toda vez que la sentencia de vista resolvió confirmar la apelada en este extremo sin tomar en consideración que las multas pagadas por la recurrente, conforme se observa de las constancias de pago, con números de orden 276963228, 276963377, 276963459 y 276963515 (fojas 434, 435, 436 y 437 del

expediente principal, respectivamente), no forman parte de la declaración jurada rectificatoria efectuada el cinco de diciembre de dos mil diecisiete; asimismo, que dichas multas se originaron a raíz de la declaración jurada rectificatoria, por lo que la norma aplicable al caso es el Decreto Legislativo N.º 1311, vigente a partir del treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, situación que no fue considerada por la Sala Superior. **4.7.** En este orden de ideas, al haberse verificado que la sentencia de vista no tuvo en consideración el Decreto Legislativo N.º 1311, aplicable al caso de autos por razón de temporalidad, la **presente causal deviene fundada**, por lo que corresponde a la administración tributaria emitir nueva resolución administrativa ordenando la devolución del monto pagado en exceso por concepto de multas vinculadas al impuesto general a la ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, lo que será calculado en ejecución de sentencia conforme a lo establecido en el Decreto Legislativo N.º 1311. Quinto.- Infracción del principio de razonabilidad, del debido procedimiento y del artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional **5.1** La recurrente fundamenta principalmente que la Sala Superior incurrió en la infracción normativa que denuncia al no tomar cuenta que el cobro de intereses moratorios por el exceso es irrazonable por mandato de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, toda vez que la sentencia de vista convalida la aplicación por parte del juez de primera instancia de la regla del cómputo de intereses capitalizados contenida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en su versión vigente hasta el año dos mil seis, y la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos interpuestos por Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada. **5.2** Al respecto, en cuanto a la aplicación de la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, esta Sala Suprema emitió el **precedente vinculante contenido en la Casación N.º 6619-2021-Lima**, cuyas disposiciones vinculantes están referidas, entre otras, a las reglas de interpretación de las normas tributarias, así como al tratamiento de la capitalización de intereses. Así, se estableció en las reglas 5.2.3 y 5.2.4 lo siguiente: **5.2.3** No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos, en los que se hayan agotado los mecanismos de cobro en instancia administrativa, y siempre que no existiera ningún recurso interpuesto contra los actos de cobranza, o que, existiendo, haya sido denegado pero no judicializado; y ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios. **5.2.4.** Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. [Subrayado agregado] **5.3** En este sentido, se aprecia que la decisión de la Sala Superior ha sido emitida en contravención de la Casación N.º 6619-2021 Lima, del doce de enero de dos mil veintitrés, dado que desestimó el agravio formulado por la empresa recurrente en su recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, en el extremo referido a la capitalización de intereses, convalidando así lo resuelto por el juez de primera instancia; para lo cual estableció en el considerando décimo tercero de su sentencia lo siguiente: Al respecto, cabe

manifestar, que carece de sustento jurídico afirmar que los pagos efectuados producto de las declaraciones juradas rectificatorias objeto de solicitud de devolución se traten pagos indebidos, toda vez que conforme a lo expuesto anteriormente, los pagos realizados por la demandante se efectuaron por propia voluntad de la demandante en el transcurso de la fiscalización del Impuesto General a las Ventas. En ese sentido, los cuestionamientos planteados en los agravios antes descritos, no pueden ser analizados ni mucho menos amparados, pues resulta contradictorio que la demandante haya aceptado los reparos de la Administración Tributaria mediante las declaraciones rectificatorias y los respectivos pagos, para luego cuestionar los montos de los intereses de los reparos y sus respectivas multas. Sin perjuicio de ello, es pertinente subrayar que carece de sustento la aplicación al caso de autos de los criterios de las sentencias del Tribunal Constitucional alegados por la recurrente respecto los intereses capitalizados e intereses generados por el plazo en exceso para resolver de la Sunat y Tribunal Fiscal, pues la demora imputada en ese sentido no corresponde al procedimiento de devolución de pagos indebidos que concluyó con la RTF 11458-3-2019 objeto de este proceso, sino al procedimiento contencioso que culminó con la RTF 02905-1-2017 del 30 de marzo del 2017, el cual es ajeno a los presentes actuados, por tal razón no corresponde amparar los agravios planteados. [Subrayado agregado] **5.4** Siendo ello así, resulta importante precisar que en el presente proceso se impugna la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019 y que, precisamente, la segunda pretensión principal de la demanda se encuentra referida a que se declare la nulidad parcial de dicha resolución, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996 y de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, en el extremo que declaran improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre dos mil tres, y por las multas relacionadas a dicho tributo por tales periodos, en aplicación de los mismos criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias N.º 04082-2012-PA/TC y N.º 4532-2013-PA/TC, ejerciendo el control difuso e inaplicando la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en su versión vigente hasta el año dos mil seis) y en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 981 y la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos interpuestos por la demandante, regla contenida en el artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 981.

5.5 La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019, en el segundo y tercer párrafo de la página 8, estableció que: [...] en el caso de autos, los intereses generados provienen de los tributos omitidos reconocidos en las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por la recurrente, así como en el reconocimiento de la infracción cometida, y no en la demora en resolver los recursos tramitados en el procedimiento contencioso tributario, siendo que como se ha indicado, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0093808 a 012-003-0093811 por el Impuesto General a las Ventas de agosto, setiembre, noviembre y diciembre del 2003, fueron emitidas el 9 de febrero de 2018, esto es, con posterioridad a la presentación de dichas declaraciones juradas rectificatorias y con monto a pagar cero, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular. Adicionalmente,

resulta pertinente mencionar que conforme con el criterio contenido en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, tales como las Resoluciones N.º 02310-3-2011 y 04742-1-2006, la presentación de declaración jurada constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquel responsable ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen. Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se emitió valor alguno por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 en la primera fiscalización, cabe indicar que en efecto, de la revisión del reporte denominado “Consulta de Valores” al 28 de noviembre de 2019 (folios 570 y 571), no se observa valor emitido por tal tributo y ejercicio; sin embargo, conforme se indicó precedentemente, la Administración dio cuenta a folio 160, que la recurrente rectificó su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, mediante Formulario PDT 652 N.º 02003181 de 13 de noviembre de 2006, adicionando los montos observados y canceló la sanción vinculada por concepto de aumento indebido de saldo a favor. [Subrayado agregado] **5.6** Siendo ello así, se advierte que, al desestimar el extremo referido a la aplicación de las reglas de capitalización de intereses, la Sala Superior convalida la decisión del juez de primera instancia, quien desestimó dicho extremo estableciendo que: **5.47** En tal sentido, la demandante al solicitar la inaplicación del cobro de intereses capitalizados contraviene el texto expreso de dicha norma [refiriéndose al artículo 33 del Código Tributario], razón por la que, en principio, debe desestimarse tal petición. No obstante, corresponde que esta Judicatura evalúe si corresponde dejar sin efecto la capitalización de intereses al tratarse de una medida que atentaría contra el principio de Razonabilidad. Asimismo, deja subsistente el incorrecto tratamiento que el Tribunal Fiscal realiza sobre las reglas de capitalización de intereses, al considerar que los intereses generados que provienen de tributos omitidos –reconocidos en declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el administrado– y no de la demora en resolver, serían válidos; lo cual resulta irrazonable. Por tanto, corresponde declarar fundada la presente causal. **5.7** Por tanto, al haber amparado la presente causal material, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de primera instancia y declarar fundada en parte la demanda, en el extremo referido a los intereses moratorios y capitalizados; en consecuencia, ordenar al codemandado Tribunal Fiscal que declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11458-3-2019, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996 y de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, en el extremo que declaran improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, y por las multas relacionadas a dicho tributo por tales periodos; y cumpla con devolver cualquier importe que se hubiere cancelado por concepto de intereses capitalizados e intereses moratorios que se hubieran computado en los periodos en que la administración excedió los plazos para resolver, lo que será verificado en ejecución de sentencia. **Sexto.-** Sin perjuicio de lo resuelto precedentemente, se reitera que, sobre las reglas de capitalización de intereses, intereses moratorios e interpretación de las normas tributarias, esta Sala Suprema ha emitido un **precedente vinculante** contenido en la **Casación N.º 6619-2021-Lima**, mediante el cual **establece las reglas jurisprudenciales sobre la interpretación de las normas tributarias, entre otras.** En

este orden de ideas, este colegiado supremo viene aplicando dicho criterio en los procesos referidos a cualquiera de las reglas vinculantes en él señaladas. **Decisión** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **se resuelve: Primero. Declarar fundado en parte** el recurso de casación interpuesto por la empresa Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada el treinta y uno de enero de dos mil veintidós (foja mil quinientos cuarenta y tres). **Segundo.- Casar** la sentencia de vista del doce de julio de dos mil veintiuno (foja mil cuatrocientos treinta y ocho), y, actuando en sede de instancia, **revocar** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, y, **reformándola, declarar fundada en parte** la demanda en el extremo referido al pago en exceso de multas vinculadas al impuesto general a la ventas de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres, y a los intereses moratorios y capitalizados; en consecuencia, **se ordena** al codemandado Tribunal Fiscal que declare la nulidad parcial de la Resolución N.º 11458-3-2019, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014996 y de las Resoluciones de Intendencia N.º 012-180-0019056/Sunat y N.º 012-180-0019057/Sunat, en el extremo que declaren improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos efectuados por concepto de intereses moratorios y capitalizados vinculados al impuesto general a las ventas de los periodos agosto, septiembre, noviembre y diciembre de dos mil tres y por las multas relacionadas a dicho tributo por tales periodos; y que cumpla con disponer la devolución de cualquier importe que se hubiere cancelado por concepto de multas e intereses capitalizados, intereses moratorios computados en los periodos en que la administración excedió los plazos para resolver, lo que será verificado en ejecución de sentencia. **Tercero.- Disponer** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la empresa demandante Sacos Pisco Sociedad Anónima Cerrada 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 Burneo Bermejo.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

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

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

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

4 El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 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 Robles Moreno, Carmen del Pilar y Huapaya Garriazo, Pablo José (2009). "Apuntes sobre la naturaleza de los pagos indebidos y los pagos en exceso. Una necesaria revisión de su regulación en el Código Tributario". En Derecho & Sociedad, N.º 33. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17443>

6 Fecha en que se encontraba vigente el Decreto Legislativo N.º 1311, que entró en vigencia el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis.

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 5 de octubre del 2023.